

Skatt Sentralskattekontoret for storbedrifter

tekniske vanskar med å få til ein nokon- lunde einsarta praksis.»

Oppsummering

Høyesterett legger i dommen avgjørende vekt på at salgsavtalen inngått av kommisjonæren ikke bandt kommittenten overfor tredjemann. Den utenlandske kommittenten fikk da ikke fast driftssted i Norge og heller ingen skatteplikt hit.

Dommen får betydning for alle grenseover- skridende kommisjonsforhold med uten- landsk kommittent, noe vi antar er tilfelle for de fleste.

For andre typer mellommannsforhold, typisk handelsagenter, står vi fortsatt overfor den vanskelige vurderingen av om hovedmannen blir bundet av agentens virke.

Det mer tradisjonelle internprisingsspør- målet, hva som er riktig fortjenestenivå for kommisjonæren, var ikke tema i denne saken. Her er det lite fasttømret praksis hos norske skattemyndigheter, og fortsatt kil- der til konflikter.

Forhandler og mellommanns- forhold	Kjennetegn	Lovgrunnlag
Eneforhandler	Næringsdrivende som i eget navn og for egen regning inngår avtaler med tredje- mann om kjøp eller salg av varer eller tjenester.	Alminnelig kontraktsrett
Distributør	Næringsdrivende som i eget navn og for egen regning kjøper produkter, ofte lagrer dem, og selger dem til forhandlere eller direkte til sluttbrukere eller kunder. Vanligvis tilbyr distributøren også en rekke tjenester slik som produktinformasjon, beregninger, teknisk støtte, montering, reklamasjons- og reparasjonsarbeid og kreditt til sine kunder. Distributøren kan etter avtalen med hovedmannen ha lav risiko, ved f.eks. returret for varer, intet selvstendig reklamasjonsansvar mv.	Alminnelig kontraktsrett
(Handels-) kommisjonær	Næringsdrivende som i eget navn, men for annens regning (kommittenten) inngår avtaler med tredjemann om salg eller kjøp av varer eller løsøre.	Kommisjonsloven av 30. juni 1916
(Handels-) agent	Næringsdrivende som etter avtale med en annen (hovedmannen) har påtatt seg selvstendig og over tid å virke for salg eller kjøp av varer for hovedmannens reg- ning ved å innhente ordrer til hovedmannen eller ved å inngå avtaler i hovedman- nens navn.	Agenturloven av 19. juni 1992
Fullmektig	Fullmektigen opptre og handler på fullmaktgiverens vegne, eller i hans sted. Fullmakten kan være begrenset til en spesiell handel eller avgjørelse, eller være av mer generell karakter. Disposisjonen som fullmektigen foretar er å betrakte som en disposisjon foretatt av fullmaktsgiveren, altså i fullmaktgiverens navn og for dennes regning.	Avtaleloven av 31. mai 1918

Kildeskatt knyttet til aksjer innenfor fritaks- metoden

Saken gjaldt spørsmål om A AS (heretter selskapet) kunne innvilges inntektsfradrag for kildeskatt betalt på utbytte omfattet av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2–38 annet ledd. Den gjaldt inntektsårene 2008 og 2009.

Det ble foretatt separate drøftelser for de to inntektsårene. Årsaken til dette var at utbyttet for inntektsåret 2009 var innvunnet etter ikrafttredelsen av treprosentregelen i sktl.

§ 2–38 sjette ledd, slik at man for dette inn- tektsåret særskilt måtte vurdere hvilken betyd- ning det hadde for fradragsspørsmålet at tre prosent av utbytteinntekten var inntektsført.

Skatteklagenemndas vedtak

Skatteklagenemnda tok først stilling til om det var hjemmel for fradrag for kildeskatt knyttet til utbytte omfattet av fritaksmeto-

Skatt Sentralskattekontoret for storbedrifter

den for inntektsåret 2008. Selskapet hadde anført at sktl. § 6–24 første ledd ga hjemmel for fradrag. Det var vist til at dette fulgte klart av ordlyden, og at det ikke var tilstrekkelige holdepunkter i øvrige rettskilder for å tolke bestemmelsen innskrenkende.

Sktl. § 6–24 ble innført med virkning for inntektsåret 2005. Bestemmelsen lyder:

«(1) Det gis fradrag for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2–38.

(2) Det gis likevel ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader.»

Bestemmelsen representerer et unntak fra sktl. § 6–1 ved at det gis fradrag for kostnader knyttet til erverv av skattefrie inntekter etter sktl. § 2–38.

Skatteklagenemnda la til grunn at utenlandsk skatt måtte anses å være en «kostnad» i bestemmelsens forstand. Etter nemndas syn kunne imidlertid kildeskatt ikke anses pådratt «for å erverve inntekt». Kildeskatt måtte i stedet anses for å være en kostnad som kom som en konsekvens av at det var ervervet inntekt, se tilsvarende resonnering i Brudvik m.fl., *Skattelovkommentaren 2003/04* Oslo s. 395 vedrørende spørsmål om fradrag for norsk inntektsskatt. Ordlyden talte derfor etter nemndas syn mot at kildeskatt var omfattet.

Av Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) pkt. 15.1 fremgår det at formålet med lovendringen var å «innføre fradrag for eierkostnader som ville være direkte fradragberettiget for fritaksmetoden ble innført, dvs. løpende eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter mv». På denne måten unngikk man avgrensingsproblemer i forhold til skillet mellom eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter og tilsvarende kostnader med tilknytning til skattepliktige inntekter, jf. pkt. 15.2 i proposisjonen. Dette innebar en endring av det standpunkt som var tatt i Ot.prp. nr. 1 (2004–2005), hvor departementet kom til at sktl. § 6–1 skulle videreføres uten endring, og som hadde som konsekvens at det var nødvendig å skille ut kostnader med tilknytning til inntekter som var omfattet av fritaksmetoden, jf. denne proposisjonens pkt. 6.5.3.3.

Skatteklagenemnda fant klar støtte i forarbeidene for at sktl. § 6–24 skulle være en begrenset unntaksregel for «løpende eier-



KILDESKATT? Skatteklagenemnda tok først stilling til om det var hjemmel for fradrag for kildeskatt knyttet til utbytte omfattet av fritaksmetoden for inntektsåret 2008.

kostnader» knyttet til skattefrie aksjeinntekter. Kildeskatt var etter nemndas syn en kostnad av en annen art enn den typen kostnader som var nevnt. Avgrensingsproblemer som Finansdepartementet peker på i Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) gjorde seg heller ikke gjeldende for kildeskatt. På bakgrunn av uttalelser i forarbeidene var det etter nemndas syn klart at lovgiver ikke hadde ment at sktl. § 6–24 første ledd skulle omfatte fradrag for utenlandsk skatt.

Hensynet til konsekvens og sammenheng i skattesystemet talte også for at det ikke forelå rett til inntektsfradrag for kildeskatt knyttet til skattefrie aksjeinntekter. Det ville gi dårlig sammenheng i regelverket dersom det skulle innrømmes fradrag for utenlandske skatter uten at det forelå tilknytning til inntekter som var skattepliktige til Norge.

Skatteklagenemnda kom etter dette til at sktl. § 6–24 ikke ga hjemmel for fradrag for kildeskatt. Etter nemndas oppfatning syntes dette resultatet ikke å være i strid med legalitetsprinsippet, som anført av selskapet. Det ble vist til at saken gjaldt tolkningen av en bestemmelse som representerte et unntak fra de alminnelige vilkårene for fradrag. Nemnda var av den oppfatning at ordlyden støtter det tolkningsresultat som nemnda har kommet til, og det ble også vist til at legalitetsprinsippet uansett normalt ikke var til hinder for å velge det tolkningsalternativ som stemte best med de grunnleggende prinsippene i loven, jf. Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 6. utg. Oslo 2009 s. 49.

Nemnda vurderte deretter om sktl. § 6–15 kunne gi hjemmel for fradrag. Selv om skatt i utgangspunktet ikke er en fradragberettiget kostnad, kan det kreves fradrag for utenlandsk skatt med hjemmel i sktl. § 6–15. Bestemmelsen lyder:

«§ 6–15. Skatt og avgift på fast eiendom, virksomhet eller yrke m.v.

Det gis fradrag for skatt og avgift på fast eiendom eller særskilt virksomhet eller yrke. Det gis ikke fradrag ved skattefri bruk av egen bolig eller fritidsbolig, jf. kapittel 7.»

Det ble vist til at bestemmelsen særlig gjaldt eiendomsskatt, arbeidsgiveravgift m.m., jf. Brudvik m.fl. *Skattelovkommentaren 2003/04* s. 474 flg., men at den var tolket slik at den også ga hjemmel for fradrag for utenlandske skatter. Det ble vist til forarbeidene til bestemmelsen i Ot.prp. nr. 86 (1997–1998). Av forarbeidene fremgikk det at det var en forutsetning for fradrag etter sktl. § 6–15 at kostnaden hadde tilknytning til inntekt som var skattepliktig i Norge. På bakgrunn av at kildeskatten i dette tilfellet knyttet seg til skattefrie utbytteinntekt, var vilkåret for fradrag med hjemmel i sktl. § 6–15 ikke oppfylt for inntektsåret 2008.

Skatteklagenemnda kom etter dette til at det for inntektsåret 2008 ikke kunne innrømmes fradrag for kildeskatt knyttet til aksjer innenfor fritaksmetoden.

For inntektsåret 2009 oppstod det spørsmål om fradrag for kildeskatt måtte

vrurderes på en annen måte på grunn av bestemmelsen i sktl. § 2–38 sjettede ledd. Regelen trådte i kraft 7. oktober 2008, og hadde slik ordlyd inntil den nylig ble endret (endringen er omtalt nedenfor):

«6) For skattytere som nevnt i første ledd bokstav a til h skal tre prosent av inntekt som er fritatt for skatteplikt etter denne paragraf, likevel anses som skattepliktig inntekt.»

Selskapet hadde for inntektsåret 2009 anført at kildeskatten måtte anses pådratt for å erverve inntekt, og at fradrag, i tillegg til sktl. § 6–24 første ledd, også kunne forankres i sktl. §§ 6–1 jf. 6–15. Skatteklagenemnda viste til at ordlyden i bestemmelsen var generell, og talte for at tre prosent inntektsføring var å anse som ordinær skattepliktig inntekt. Av forarbeidene fremgår det at inntektsføring etter sktl. § 2–38 sjettede ledd er å anse som en reversering av fradrag for kostnader knyttet til inntekt som er skattefri etter fritaksmetoden, jf. Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) pkt. 6.1. Departementet la til grunn at kostnader knyttet til skattefrie inntekter prinsipielt sett ikke burde være fradragberettiget, men at direkte avskjæring av fradragretten for eierkostnader ville skape avgrensingsproblemer mot andre fradragberettigede kostnader i foretaket. Det ble derfor innført en sjablonregel som innebar at tre prosent av skattefrie aksjeinntekter skulle inntektsføres.

Finansdepartementet har i en uttalelse av 16. juni 2011 vedrørende sktl. § 16–20 første ledd tredje punktum og forholdet til kreditbestemmelser i skatteloven, uttalt at treprosentregelen kun innebar at de skattefrie aksjeinntektene ble benyttet som en beregningsfaktor for fradagsreversering for de utgifter som ikke oppfylte vilkårene for fradrag etter sktl. § 6–1. Etter departementets vurdering innebar ikke treprosentregelen at aksjeinntekter som sådan ble ilagt skatt i Norge. Tilsvarende er lagt til grunn i Skattedirektoratets uttalelse av 14. juni 2010 (Utv. 2010 s. 1044).

Nemnda bemerket i den forbindelse at selv om formålet med bestemmelsen var reversering av ikke fradragberettigede kostnader, var treprosentinntekten likevel å anse som skattepliktig inntekt. Det ble vist til at dette også fulgte direkte av ordlyden i sktl. § 2–38 sjettede ledd.

Spørsmålet var dermed hvilken betydning dette fikk for spørsmålet om fradrag for

kildeskatt, herunder om sktl. §§ 6–24, 6–1 eller 6–15 kunne gi hjemmel for fradrag.

Nemnda viste til at sktl. § 6–24 første ledd heller ikke for inntektsåret 2009 kunne gi hjemmel for fradrag for kildeskatt. Innføringen av treprosentregelen fikk ikke betydning for spørsmålet om fradrag med hjemmel i sktl. § 6–24 – kildeskatt kunne uansett ikke anses som en kostnad pådratt «for å erverve inntekt», se nærmere drøftelsen over for inntektsåret 2008.

Sktl. § 6–1 gir hjemmel for fradrag for «kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Nemnda var av den oppfatning at kildeskatt ikke kunne anses som en kostnad til å «erverve, vedlikeholde eller sikre» skattepliktig inntekt, men heller måtte sees som en konsekvens av at man hadde ervervet inntekt, se tilsvarende resonnering for inntektsåret 2008 knyttet til ordlyden i sktl. § 6–24 første ledd og Brudvik m.fl., *Skattelovkommentaren 2003/04* Oslo s. 395. Skatteklagenemnda la etter dette til grunn at heller ikke sktl. § 6–1 ga hjemmel for fradrag for kildeskatt.

Det neste spørsmålet var da om sktl. § 6–15 kunne gi hjemmel for fradrag for 2009.

Regelen måtte etter nemndas syn anses begrunnet i hensynet til å unngå dobbeltbeskatning.

Det ble i den forbindelse vist til Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, 4. utg. Oslo 2009 s. 305 og Frederik Zimmer: *Inntektsbegrep og rettsutvikling*, Oslo 1982 s. 104–105.

At det var hensynet til å unngå dobbeltbeskatning som var bakgrunnen for at det ble gitt inntektsfradrag for utenlandsk inntektsskatt, ble også underbygget av at det var forutsatt at skattyter måtte ha generell skatteplikt til Norge for å kunne kreve fradrag for utenlandske skatter. Dette samsvarer med prinsippet om at det er hjemstatens oppgave å lempe denne typen dobbeltbeskatning, jf. Skaar m.fl., *Norsk Skatteavtalerett*, Oslo 2006 s. 799.

Selskapet hadde krevd fradrag for det totale beløpet som var betalt i kildeskatt til utlandet. Nemnda fant imidlertid at hensynet bak sktl. § 6–15 om å unngå dobbeltbeskatning kun tilsa inntektsfradrag for betalt kildeskatt i utlandet i den utstrekning utbytteinntekten var beskattet både i Norge og utlandet.

I dette tilfellet var kun tre prosent av utbyttet beskattet i Norge (28 % skattesats), mens hele utbyttet var skattlagt i utlandet (10 % skattesats). Den dobbeltbeskattede inntekten utgjorde da tre prosent av utbytteinntekten. Når formålet med inntektsfradraget var å unngå dobbeltbeskatning, kunne det ikke innrømmes inntektsfradrag for mer enn den utenlandske skatten som falt på den dobbeltbeskattede inntekten, dvs. ti prosent av treprosentinntekten etter sktl. § 2–38 sjettede ledd. Utbyttet for inntektsåret 2009 utgjorde kr 621 259 664. Treprosentinntekten utgjorde kr 18 637 790, og inntektsfradraget ville dermed utgjøre kr 1 863 779.

Forholdet til kreditreglene kunne etter nemndas syn ikke tilsi en annen løsning. Reglene om kreditfradrag ble endret med virkning fra 1. januar 2009. Endringen gikk ut på at det ble presisert i sktl. §§ 16–20 og 16–30 at det ikke gis fradrag for skatt betalt i fremmed stat av inntekt som er skattepliktig etter § 2–38 sjettede ledd, jf. Ot.prp. nr. 95 (2008–2009) kap. 7.

Etter nemndas syn tilsa ikke dette at det kunne nektes inntektsfradrag for kildeskatt for inntektsåret 2009. Det ble for det første vist til at det for kredit var særskilt lovregulert at det ikke skulle gis fradrag for skatt betalt i fremmed stat av inntekt som er skattepliktig etter sktl. § 2–38 sjettede ledd, jf. sktl. §§ 16–20 første ledd tredje punktum og 16–30 åttende ledd. For det andre ble det vist til at de hensyn som departementet pekte på i forarbeidene i Ot.prp. nr. 95 (2008–2009), ikke slo til så lenge det kun ble innrømmet inntektsfradrag etter sktl. § 6–15 for kildeskatt i den utstrekning det forelå dobbeltbeskatning.

Skatteklagenemnda kom dermed til at det ikke kunne innrømmes fradrag for kildeskatt for inntektsåret 2008. For inntektsåret 2009 ble det innrømmet et inntektsfradrag tilsvarende tre prosent av kildeskatten.

Kommentar

Sktl. § 2–38 sjettede ledd er endret med virkning for inntektsåret 2012. Treprosentregelen gjelder ikke lenger for aksjegevinster. Videre er regelens anvendelsesområde ytterligere avgrenset i konsernforhold, ved at den her heller ikke kommer til anvendelse for utbytte mellom konsernselskaper. Ovennevnte problemstilling vil imidlertid fortsatt være aktuell hvor aksjene er eid med eierandel lavere enn 90 %.