



NORGES HØYESTERETT

D O M

avsagt 12. november 2024 av Høyesterett i avdeling med

dommer Hilde Indreberg
dommer Henrik Bull
dommer Espen Bergh
dommer Knut Erik Sæther
dommer Eyvin Sivertsen

HR-2024-2073-A, (sak nr. 24-013610SIV-HRET)
Anke over Borgarting lagmannsretts dom 29. november 2023

Staten v/Skatteetaten

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Gøran Østerman Thengs – til prøve)

mot

DNB Bank ASA

(advokat Morten Goller)

S T E M M E G I V N I N G

(1) Dommer **Bull:**

Sakens spørsmål og bakgrunn

- (2) Saken gjelder gyldigheten av skattekontorets vedtak 14. juli 2021 om skattefastsetting for DNB Bank ASA – heretter omtalt som DNB – for inntektsårene 2015 til 2019. Spørsmålet er hvordan avkortningen i DNBs fradrag for rentekostnader skal beregnes etter skatteloven § 6-91 om fordeling av rentefradrag mellom Norge og utlandet. Nærmere bestemt er DNB og staten uenige om interne fordringer som DNBs filial i New York har mot hovedkontoret i Norge, skal inngå når fradragsavkortningen skal beregnes etter denne bestemmelsen.
- (3) DNB har filialer i New York og på Caymanøyene som begge skattlegges i USA. Filialen på Caymanøyene har ingen selvstendig interesse i saken og regnes i det følgende som del av filialen i New York. Filialen mottar innskudd. En del av innskuddene plasseres i den amerikanske sentralbanken, men det meste overføres til hovedkontoret i Norge for videre utlån herfra.
- (4) I den aktuelle perioden – 2015 til 2019 – er betydelige beløp overført til Norge på denne måten. I 2015 ble nærmere 97 milliarder kroner overført, mens gjenværende eiendeler i filialen i New York var i underkant av 13 milliarder. I 2017 ble det overført cirka 200,7 milliarder kroner, og gjenværende eiendeler var på noe over 5,7 milliarder kroner. I de øvrige årene lå beløpene mellom disse.
- (5) Midlene som overføres til Norge, genererer renteinntekter via hovedkontoret i Norge.
- (6) Det følger av skatteloven § 2-2 sjette ledd, jf. første ledd at blant annet allmennaksjeselskaper i utgangspunktet er skattepliktige til Norge også for inntekter opptjent i utlandet.
- (7) Når de land der inntekten er opptjent, for eksempel via en filial, også skattlegger den, vil skattyteren dermed bli dobbelt beskattet for denne inntekten. For å unngå dobbeltbeskatning er det inngått en rekke skatteavtaler med andre land. Det følger av skatteloven § 2-37 at slike skatteavtaler kan begrense skatteplikten her i landet.
- (8) Artikkel 23 nr. 2 bokstav a i den gjeldende skatteavtalen mellom Norge og USA bestemmer at dobbeltbeskatning av skattytere bosatt i Norge med fast driftssted i USA skal unngås ved at den inntekten fra driftsstedet som USA kan beskatte, trekkes fra i den skattbare inntekten her i landet.
- (9) Artikkel 5 regulerer driftsstedstatens, altså i denne saken filialstatens, rett til å beskatte denne inntekten. Artikkel 5 nr. 2 etablerer den såkalte selvstendighetsfiksjonen: Det faste driftsstedet skal tilskrives «den næringsinntekt som det faste driftssted ville ha ervervet, hvis dette hadde vært en uavhengig enhet som hadde utøvet samme eller lignende virksomhet, under samme eller lignende vilkår og opptrådte helt selvstendig i forhold til den person hvis faste driftssted det er».

- (10) For DNBs New York-filial gjennomføres dette blant annet ved at det beregnes en renteinntekt for filialen, basert på innskuddsrenten i den amerikanske sentralbanken, på overføringene fra filialen til hovedkontoret i Norge. Det overføres ingen midler fra hovedkontoret til filialen tilsvarende denne beregnede renteinntekten. I filialregnskapet per 31. desember fremgår overføringene til hovedkontoret som en eiendelspost i form av en intern fordring på hovedkontoret. Den interne fordringen er ikke med som en eiendelspost i DNBs årsregnskap.
- (11) Norske skattytere kan i utgangspunktet trekke fra alle sine renteutgifter ved beregning av skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 6-40. I motsetning til hovedregelen om fradrag for utgifter ellers, se skatteloven § 6-1 og § 6-3 femte ledd, oppstiller bestemmelsen ikke noe vilkår om at renteutgiftene må være tilknyttet inntekt som er skattbar i Norge. Fradragsretten omfatter dermed – fortsatt som et utgangspunkt – også de renteutgiftene som DNB har på sine innskudd i filialen i New York.
- (12) Det følger av skatteavtalen med USA artikkel 5 nr. 3 at driftslandslandet, altså i denne saken USA, skal innrømme fradrag for utgifter som rettmessig er pådradd i anledning det faste driftsstedet. Disse renteutgiftene kommer dermed også til fradrag ved fastsettelse av skatt i USA.
- (13) Skatteloven § 6-91 skal begrense muligheten for at renteutgifter som det er gitt fradrag for i utlandet, også kommer til fradrag ved beregning av skattyters norske inntektsskatt. Bestemmelsen påbyr en avkortning av rentefradraget når skattytere har fast eiendom eller utøver eller deltar i virksomhet i utlandet og inntekten fra den faste eiendommen eller virksomheten er unntatt fra skattlegging i Norge i henhold til skatteavtalen med vedkommende land, slik tilfellet altså er med USA. Denne avkortningen er ikke basert på en direkte tilordning av gjeldsrenter til tilhørende inntekt, men benytter en indirekte metode basert på hvordan eiendelene i virksomheten er fordelt mellom Norge og det aktuelle landet. For regnskapspliktige skattytere, som DNB, skal avkortningen av rentefradraget tilsvare forholdet mellom verdien av eiendelene i filialens virksomhet og verdien av skattyters samlede eiendeler basert på bokført verdi i regnskap oppgjort i samsvar med regnskapsloven.
- (14) Dette kan også uttrykkes som en brøk der filialens eiendeler utgjør telleren og skattyters samlede eiendeler utgjør nevneren. Jo lavere verdi telleren har i forhold til nevneren, desto mindre blir avkortningen i rentefradraget, og desto større del av de totale renteutgiftene kan – også – trekkes fra i den skattbare inntekten i Norge.
- (15) DNB har i sine norske skattemeldinger utelatt – eliminert – den interne fordringen fra New York-filialen, med den begrunnelse at den ikke er en reell eiendel og derfor ikke inngår i DNBs samlede årsregnskap oppgjort i samsvar med regnskapsloven. Det skattevedtaket som står til prøving i denne saken, bygger derimot på at den interne fordringen skal regnes med i telleren fordi den inngår i filialens regnskap. Ved oppsett av brøken har skattekontoret videre lagt den interne fordringen til den bokførte verdien av DNBs samlede eiendeler, for å sikre at telleren og nevneren tar utgangspunkt i de samme størrelsene, og for å sikre at forholdstallet maksimalt kan være 1:1.
- (16) Skattekontorets forståelse av § 6-91 fører dermed til at telleren blir forholdsvis større enn det DNBs tolkning gir som resultat. For de årene som vedtaket gjelder, 2015 til 2019,

innebærer statens syn en økt avkortning av rentefradraget på til sammen rundt 6,8 milliarder kroner og en økt skatt på til sammen cirka 1,7 milliarder kroner.

- (17) DNB gikk til søksmål for å få kjent vedtaket ugyldig. Oslo tingrett avsa 4. juni 2022 dom med slik domsslutning:
- «1. Staten v/Skatteetaten frifinnes.
 2. Sakskostnader tilkjennes ikke.»
- (18) DNB anket til Borgarting lagmannsrett, som 29. november 2023 avsa dom med slik domsslutning:
- «1. Skattekontorets fastsetningsvedtak av 14. juli 2021 for inntektsårene 2015 til 2019 for DNB Bank ASA, er ugyldig. Ved den nye skattefastsettingen legges selskapets påstand i skattemelding for 2015 til 2019 til grunn for så vidt gjelder størrelsen på gjeldsrentefradraget.
 2. I sakskostnader for tingretten betaler staten ved Skatteetaten 1 034 719 – enmillionogtrettifiretusensjuhundreogfemten – kroner til DNB Bank ASA innen to uker fra dommens forkynnelse.
 3. I sakskostnader for lagmannsretten betaler staten ved Skatteetaten 1 500 000 – enmillionfemhundretusen – kroner til DNB Bank ASA innen to uker fra dommens forkynnelse.»
- (19) Staten ved Skatteetaten har anket til Høyesterett over lagmannsrettens rettsanvendelse.
- (20) Under saksforberedelsen har DNB frafalt anførsler om at skattevedtaket innebærer ulovlig skjønnsutøvelse.

Partenes syn på saken

- (21) Den ankende part – *staten ved Skatteetaten* – har i korte trekk gjort gjeldende:
- (22) Den interne fordringen som filialen i New York har på DNBs hovedkontor i Norge, må regnes med i avkortningsgrunnlaget for rentefradraget etter skatteloven § 6-91.
- (23) Det gjelder ikke noe strengt legalitetsprinsipp på skatterettens område. Selv om utgangspunktet er at ord som er hentet fra privatretten – her ordet «eiendeler» – skal forstås som i privatretten, skal det ikke så mye til før skatterettslige hensyn får gjennomslag ved tolkningen.
- (24) Skatteloven § 6-91 må tolkes i overensstemmelse med sitt formål, som er å unngå asymmetri ved å begrense fradraget for gjeldsrenter tilknyttet inntekt i utlandet som er unntatt norsk beskatning i henhold til en skatteavtale. DNBs forståelse av bestemmelsen fører til et resultat som lovgiver ved utformingen av § 6-91 ønsket å unngå, nemlig at enkelte former for eiendeler tilknyttet virksomhet i utlandet faller utenfor ved beregning av avkortningen i rentefradraget.

- (25) De praktiske problemene som førte til at lovgiver valgte en avkortningsregel basert på forholdet mellom eiendeler i filialen og skattyters totale eiendeler fremfor en direkte tilordning av renteutgiftene til tilhørende inntekt, gjør seg ikke gjeldende ved tolkning av ordet «eiendeler» i bestemmelsen. De symmetrimanglene som den valgte sjablongmodellen medfører, er dermed ikke noe argument for også å akseptere den manglende symmetrien som DNBs forståelse av bestemmelsen fører til.
- (26) Ordlyden er ikke til hinder for statens forståelse. Når det skal avgjøres hva som er en utenlandsk filials «eiendeler», er det naturlig å legge vekt på at den interne fordringen på hovedkontoret fremgår av filialens eget regnskap som en eiendel. Innskuddene i filialen var utvilsomt eiendeler før pengene ble overført til hovedkontoret i Norge, og må fortsatt anses som eiendeler selv om de overføres til Norge. De gir videre opphav til skattbar inntekt i filialstaten. At man av hensyn til matematiske prinsipper da må legge den interne fordringen til DNBs samlede eiendeler, er til skattyters gunst. Kravet til klar lovhjemmel kan dermed ikke være til hinder for en slik lovforståelse.
- (27) Skatteetaten godtok rett nok DNBs skattemeldinger basert på eliminering av interne fordringer frem til den tok opp spørsmålet i 2019. Men DNB ble påstandslignet – etaten tok aldri stilling til spørsmålet. En slik praksis kan ikke være avgjørende for lovtolkningen. Det kan heller ikke et internt notat fra skattemyndighetene i 2001 som ga uttrykk for at interne fordringer ikke skulle regnes med. Det er uklart hvordan DNB har fått tak i dette notatet.
- (28) Staten ved Skatteetaten har nedlagt slik påstand:
- «1. Staten v/Skatteetaten frifinnes.
 2. Staten v/Skatteetaten tilkjennes sakskostnader for alle instanser.»
- (29) Ankemotparten – *DNB Bank ASA* – har i det vesentlige anført følgende:
- (30) Ordlyden taler sterkt for at den interne fordringen som filialen i New York har på DNBs hovedkontor, ikke skal regnes med, hverken i teller eller nevner. En fordring som man har på seg selv, har ingen økonomisk verdi og er derfor hverken etter alminnelig forståelse eller en mer spesifikt privatrettslig forståelse en eiendel. Det ville derfor også være i strid med regnskapsloven om DNB skulle ta med fordringen som en eiendel i balansen i sitt årsregnskap. Skatteloven § 6-91 viser til bokført verdi i regnskap oppgjort i samsvar med regnskapsloven.
- (31) DNB har ingen plikt etter norsk lov til å utarbeide egne filialregnskap for sine filialer i utlandet. Hvordan overføringer fra filialen til hovedkontoret behandles i filialstaten, er ikke relevant. I filialregnskapet som blir utarbeidet, fremgår for øvrig også interne fordringer i motsatt retning, fra hovedkontor mot filial, som Skatteetaten vil se bort fra.
- (32) Det symmetrihensynet som staten påberoper seg, er egentlig uttrykk for en form for symmetri som lovgiver bevisst valgte bort ved å vedta en sjablongregel i stedet for en modell med direkte tilordning av renteutgifter til tilhørende inntekt. Symmetrihensynet har derfor begrenset vekt ved tolkningen. Det kan ikke oppveie for den naturlige forståelsen av ordet «eiendeler» sett i sammenheng med lovens henvisning til bokført verdi i regnskap oppgjort i henhold til regnskapslovgivningen.

- (33) Forvaltningspraksis er relevant. Notatet fra 2001, der det ble gitt uttrykk for samme syn på § 6-91 som det DNB la til grunn i sine skattemeldinger, ble etter alt å dømme oversendt fra skattekontoret til DNB i april 2001. Det har i årene siden vært en løpende dialog mellom DNB og skattemyndighetene om ulike spørsmål, der DNB i flere sammenhenger har gjort skattemyndighetene kjent med sitt syn på hvordan avkortningen i gjeldsfradraget skulle gjøres. Skattemyndighetene har ikke reagert før i 2019.
- (34) DNB Bank ASA har nedlagt følgende påstand:
- «1. Anken forkastes.
 2. DNB Bank ASA tilkjennes sakskostnader for behandlingen i Høyesterett.»

Mitt syn på saken

To måter å unngå dobbeltbeskatning på: kreditmetoden og unntaksmetoden

- (35) Som jeg allerede har vært inne på, er hovedprinsippet i norsk rett at norske skattytere må betale skatt til Norge av sin globale inntekt, det vil si også av inntekt opptjent i utlandet. Det er inngått en rekke skatteavtaler med andre land for å unngå den dobbeltbeskatningen dette kan føre til. De fleste av disse avtalene er i dag basert på den såkalte kreditmetoden. Denne metoden innebærer at skattyters hjemland beskatter inntekt og formue også i utlandet, men at skattyter så gis fradrag i skatten for skatt betalt til andre land på inntekt og formue i utlandet. Skattbar inntekt i skattyters hjemland reduseres altså ikke med den del av inntekten som også er beskattet i utlandet, og det er heller ikke noe behov for å redusere gjeldsrentefradraget ved beregningen av norsk skattbar inntekt. Skatteloven § 6-91 gjelder dermed bare når skatteavtalen med vedkommende land er basert på den såkalte unntaksmetoden. Denne metoden innebærer at inntekt fra virksomhet i utlandet er unntatt skattlegging i Norge. Den gjeldende skatteavtalen med USA fra 1971 er basert på unntaksmetoden.
- (36) En ny skatteavtale med USA basert på kreditmetoden ble ferdigforhandlet i 2011, men den har ennå ikke trådt i kraft.

Nærmere om tolkningen av skatteloven § 6-91

- (37) Jeg har innledningsvis gått gjennom utgangspunktene om skatteplikt også for inntekter i utlandet og om fradrag for kostnader ved beregning av skattepliktig inntekt. For gjeldsrenter gjelder som nevnt ikke samme vilkår som for fradragsberettigete kostnader for øvrig om at de må være knyttet til inntekt som er skattepliktig i Norge. Dersom inntekt i et annet land er unntatt fra beskatning i Norge i henhold til en skatteavtale basert på unntaksmetoden, reduseres likevel gjeldsrentefradraget i medhold av § 6-91. De deler av bestemmelsen som har interesse i saken, lyder nå slik:

«§ 6-91. *Fordeling av fradrag mellom Norge og utlandet*

- (1) Når skattyter som nevnt i § 2-1 og § 2-2 har fast eiendom, eller utøver eller deltar i virksomhet i utlandet, og inntekt fra slik fast eiendom eller

virksomhet er unntatt fra skattlegging i Norge etter overenskomst med fremmed stat, skal skattyters fradrag for gjeldsrenter begrenses etter reglene i annet til fjerde ledd. ...

- (2) Regnskapspliktig skattyter gis ikke fradrag for gjeldsrenter som svarer til forholdet mellom verdien av fast eiendom og eiendeler i virksomhet som nevnt i første ledd og verdien av skattyters samlede eiendeler, basert på bokført verdi i regnskap oppgjort i samsvar med regnskapsloven. ...
- (3) Andre skattytere enn nevnt i annet ledd har ikke krav på fradrag for gjeldsrenter som svarer til forholdet mellom verdien av fast eiendom og eiendeler i virksomheten som nevnt i første ledd og verdien av skattyters samlede eiendeler, basert på verdien ved skattefastsettingen. ...»
- (38) Jeg nevner for ordens skyld at § 6-91 tredje ledd ble endret én gang i løpet av den perioden som denne saken gjelder, nemlig i forbindelse med vedtakelsen av ny skatteforvaltningslov i 2016. Endringen gjelder terminologi og har ikke betydning for saken.
- (39) Spørsmålet er altså om ordet «eiendeler» i annet ledd må forstås slik at det omfatter interne fordringer som en bankfilial i utlandet har på bankens hovedkontor i Norge.
- (40) Hovedkontor og filial er del av samme retts- og skattesubjekt. Det er den såkalte selvstendighetsfiksjonen, som i skatteavtalen mellom Norge og USA er inntatt i artikkel 5 nr. 2, som medfører at det likevel skal fastsettes en egen inntekt for filialen som bare kan beskattes i USA. Som jeg tidligere har nevnt, består inntekten blant annet av en renteavkastning på den interne fordringen på hovedkontoret som føres i filialregnskapet som følge av overføringene fra filial til hovedkontor.
- (41) Utgangspunktet ved tolkningen av skatterettslige bestemmelser er, som ved lovtolkning ellers, den naturlige språklige forståelsen av ordlyden. Det er videre et utgangspunkt for tolkningen at ord og uttrykk gis samme innhold i skatterettslige sammenhenger som de har i privatrettslige forhold. Jeg viser til HR-2017-1231-A avsnitt 76.
- (42) I alminnelig språkbruk er det unaturlig å omtale et krav mot en selv som noe man «eier» – en «eiendel». En slik fordring har ingen økonomisk verdi – man blir hverken fattigere eller rikere av å ha et krav på seg selv. Dette gjenspeiles også i begrepsbruken i privatretten. Som fremholdt i Viggo Hagstrøm, *Obligasjonsrett*, 3. utgave, 2021 side 837 gir det ikke mening å tale om at noen er sin egen kreditor.
- (43) Ordet «eiendeler» i § 6-91 annet ledd må videre tolkes i sammenheng med bestemmelsen for øvrig. Det er tale om eiendelene «basert på bokført verdi i regnskap oppgjort i samsvar med regnskapsloven».
- (44) Etter mitt skjønn er det mest nærliggende å lese formuleringen etter kommaet i annet ledd – «basert på bokført verdi i regnskap oppgjort i samsvar med regnskapsloven» – slik at den også gjelder for «eiendeler i virksomhet» i utlandet, og ikke bare knytter seg til «skattyters samlede eiendeler». Det er i så fall eiendelene som de fremgår av et slikt regnskap, som skal inngå både i telleren og nevneren i den brøken som § 6-91 annet ledd gir anvisning på.
- (45) Det er klart at DNB ikke kan ta med interne fordringer i selskapet som eiendeler i balansen i sitt årsregnskap – de har ikke økonomisk verdi for selskapet. Midlene som stammer fra

innskudd i filialen i USA, og som er overført til hovedkontoret i Norge, blir ikke utelatt fra regnskapet av den grunn. De vil inngå som aktiva i DNBs balanse, typisk som fordringer på kunder etter videre utlån.

- (46) Staten har fremhevet at den interne fordringen fra filial mot hovedkontor må fremgå av filialregnskapet, ellers vil ikke dette regnskapet isolert sett gå i balanse. En lovpålagt plikt til å utarbeide eget filialregnskap har imidlertid bare norske filialer av utenlandske selskaper, jf. regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13. At det ikke foreligger en plikt for norske foretak til å føre egne filialregnskap, er videre forutsatt i forarbeidene til skatteloven § 6-91, se Ot.prp. nr. 24 (2000–2001) side 18. Selv om det nok er vanlig også for norske selskaper å utarbeide egne filialregnskap for sine utenlandske driftssteder, er det dermed vanskelig å forstå ordlyden i § 6-91 slik at disse regnskapene skal legges til grunn i stedet for årsregnskapet.
- (47) En lovpålagt plikt til eget filialregnskap kan eksistere i filialens hjemland, i likhet medplikten til dette i norsk regnskapslov for norske filialer av utenlandske selskaper. Når § 6-91 annet ledd viser til «regnskapsloven», må det imidlertid klart være norsk regnskapslov det vises til.
- (48) Ot.prp. nr. 24 (2000–2001) peker rett nok på side 18 – som et argument for den regelen lovgiver falt ned på – på at det er vanlig å utarbeide filialregnskap. Men proposisjonen kommenterer her filialregnskapets betydning for allokeringen av eiendeler – til Norge eller filialstaten – ikke spørsmålet om hva som skal regnes som eiendeler. Proposisjonen understreker at filialregnskapet ikke er avgjørende – hva som er riktig allokering, følger i siste instans av skatteavtalens regler. Tilsvarende gjelder uttalelsen på samme side om at «når det for eksempel gjelder en fordring, og renteinntektene knytter seg til et fast driftssted, vil tilhørende fordring allokere driftsstedet»: Dette forutsetter at det eksisterer en fordring som gir inntekt. Jeg synes at det blir kunstig å tolke dette som en forutsetning om at det som på grunn av selvstendighetsfiksjonen i skatteavtalen gir opphav til en beregnet renteinntekt, dermed også skal regnes som en fordring som inngår i «eiendeler» etter § 6-91 annet ledd.
- (49) Bruk av den interne fordringen slik den fremgår av filialregnskapet, rekker dessuten ikke lenger enn til at filialens interne fordring på hovedkontoret i så fall skal inngå i telleren i avkortningsbrøken. Som jeg har fremhevet, er det klart at den interne fordringen ikke er en eiendel i DNBs regnskap, og dermed etter lovens ordlyd ikke skal inngå i nevneren. Skattekontorets opprinnelige standpunkt, som fremgår av varsel 8. mars 2019 om endring av skattefastsettingen, var da også at den interne fordringen bare skulle med i telleren. Når skattekontoret har lagt til den interne fordringen også i nevneren, er det utelukkende for å oppnå at teller og nevner tar utgangspunkt i de samme størrelsene, og sikre at forholdstallet maksimalt kan være 1:1.
- (50) Sammenhengen med tredje ledd i § 6-91 taler også for at den interne fordringen ikke er relevant. Denne bestemmelsen gjelder for skattytere uten regnskapsplikt. For dem er det verdien av skattyters eiendeler basert på verdien ved skattefastsettingen – frem til 2016 talte loven om ligningsverdien – som er avgjørende. Jeg peker i denne sammenheng på skatteloven § 4-1 første ledd, om at skattepliktig formue fastsettes til omsetningsverdien av skattyters eiendeler med økonomisk verdi. Det må være klart at skattyters «fordringer på seg selv» ikke inngår her.

- (51) Ordlyden i § 6-91 taler med andre ord med betydelig styrke for at filialens interne fordring på hovedkontoret ikke skal være med i beregningsgrunnlaget for avkortning av rentefradraget.

Symmetrihensynet

- (52) Som fremhevet av Høyesterett i Rt-2014-1281 *Z-huset* avsnitt 48 gjelder det på skatterettens område ikke et strengt legalitetsprinsipp, i den forstand at tolkningstvil skal løses til fordel for skattyterne. Legalitetsprinsippet tilsier at lovens ordlyd står sentralt ved tolkningen, men tolkningstvil må løses ut fra det som er best i samsvar med en avveining av samtlige rettskildefaktorer, og som sikrer tilstrekkelig klarhet og forutsigbarhet for borgerne.
- (53) Staten har fremhevet at det bare er dersom den interne fordringen fra filial mot hovedkontor regnes med, at § 6-91 annet ledd vil oppfylle det grunnleggende symmetrihensynet som lovgiver ønsket å ivareta ved lovendringen i 2000 – endringslov 21. desember 2000 nr. 111. Følgelig må bestemmelsen tolkes i overensstemmelse med sitt formål, siden ordet «eiendeler» ikke har et så entydig innhold at det ikke kan romme også interne fordringer fra filial mot hovedkontor når dette gir best skatterettslig mening, anføres det.
- (54) DNB på sin side har anført at statens tolkning i realiteten innebærer en modell for beregning av avkortningen i rentefradraget som lovgiver ved lovendringen i 2000 uttrykkelig valgte bort ved formuleringen av § 6-91.
- (55) Partenes anførsler knyttet til bestemmelsens formål gjør det nødvendig å gå nærmere inn på forhistorien og forarbeidene til skatteloven § 6-91.
- (56) Inntil lovendringen i 2000 var regelen i § 6-91 om beregning av avkortningen i rentefradraget formulert slik at det bare var fast eiendom eller anlegg med tilbehør i utlandet som var relevant; andre typer eiendeler i utlandet skulle ikke regnes med i telleren i den brøken som regelen ga anvisning på. Dette hadde til følge at skattytere som drev virksomhet i utlandet med renteutgifter som kunne trekkes fra ved beregning av skattepliktig inntekt til filialstaten, ikke fikk rentefradraget i Norge avkortet med mindre de hadde fast eiendom eller anlegg i filialstaten. I så fall var avkortningen basert på verdien av disse eiendelene. Det hadde blant annet den virkning at dersom virksomheten i utlandet ble drevet uten å eie fast eiendom, kunne rentene trekkes fra fullt ut i Norge.
- (57) I et vedtak 8. juli 1997 i overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter fikk Sentralskattekontoret ikke medhold i at skatteavtalen i seg selv kunne hjemle en plikt til å redusere rentefradraget i Norge med gjeldsrenter tilknyttet virksomheten i filialstaten. DNB – den gang Den norske Bank ASA – kunne dermed i henhold til § 6-91 slik den da lød, trekke fra 99,9 prosent av rentekostnadene knyttet direkte til filialene i USA, Storbritannia og Singapore også i norsk skattepliktig inntekt. I Ot.prp. nr. 24 (2000–2001), som er forarbeid til lovendringen i 2000, legges overligningsnemndas syn til grunn som «gjeldende rett», og departementet bemerker på side 8 at konsekvensen av dette er at «en skattyter i mange tilfeller kan få fradrag for de samme gjeldsrentene både i Norge og driftsstatsstaten».

- (58) Hensikten med lovendringen var å redusere muligheten for slike doble fradrag. I proposisjonen på side 13 følgende drøftet man tre modeller for hvordan dette kunne skje.
- (59) *Nettoinntektsprinsippet* innebærer at fradraget for gjeldsrenter skal avkortes etter forholdet mellom nettoinntekten som er unntatt norsk beskatning etter skatteavtalen, og skattyterens øvrige nettoinntekt. Dette prinsippet ble avvist fordi det i mange tilfeller ville kunne føre til enten lavere eller høyere avkortning enn det som det underliggende forhold skulle tilsi, og fordi modellen ville være vanskelig å gjennomføre i praksis.
- (60) Prinsippet om *direkte tilordning* går ut på at hver enkelt inntekts- og utgiftspost bedømmes for seg for å avgjøre hvilken aktivitet posten skal henføres til. Dette vil ivareta hensynet til symmetri mellom inntekt og rentefradrag og dermed være den materielt beste løsningen. Slik jeg forstår det, var det i praksis denne modellen som skattemyndighetene i saken fra 1997 ville utlede direkte av skatteavtalen, men som overligningsnemnda altså ikke fant grunnlag for.
- (61) Også denne modellen ble imidlertid avvist. Departementet kom til at det var for store problemer knyttet til en slik direkte allokering. I noen tilfeller ville allokeringen rett nok være uproblematisk. Departementet nevner her blant annet renteutgifter som inngår på driftskonto i filial eller virksomhet i unntakslandet. Men i andre tilfeller ville en direkte allokering være langt vanskeligere, og departementet fant ikke noe godt kriterium for å foreta allokeringen. Ordningen kunne også legge til rette for skattetilpasning.
- (62) Dermed stod man igjen med *den nye bruttoformuesmetoden*, som bygger på den metoden loven allerede ga anvisning på, men med enkelte endringer. Avkortningsregelen skulle heretter gjelde ikke bare for skattytere med fast eiendom eller anlegg med tilbehør i utlandet, men også for skattytere som «utøver eller deltar i virksomhet» der. Videre skulle «eiendeler i virksomhet» i utlandet generelt, ikke bare fast eiendom og anlegg, telle med over brøkstreken ved beregning av avkortningen av rentefradraget. Metoden ble ansett vesentlig enklere å praktisere enn en regel om direkte allokering.
- (63) Departementet mente at metoden ofte ville gi en riktig fordeling av rentene fordi den var basert på en forutsetning om at eiendeler i utlandet måtte anses å være finansiert på samme måte som skattyterens formue for øvrig. Den kunne rett nok slå ut både til gunst og ugunst for skattyter dersom verdien av eiendelene ikke ga uttrykk for riktig investert beløp, men departementet mente at den var «tilstrekkelig treffsikker», jf. proposisjonen side 17.
- (64) Staten har fremhevet at de iboende svakhetene ved den nye bruttoformuesmetoden som lovgiver aksepterte da metoden ble valgt fremfor direkte allokering, ikke er relevante for spørsmålet om den interne fordringen som bankfilialen i New York har på DNBs norske hovedkontor, skal regnes som en eiendel ved anvendelsen av § 6-91 annet ledd. Jeg kan være enig i at den effekten som oppstår her, ikke er en type svakhet som ble vurdert og dermed akseptert ved vedtakelsen av loven. Lovgiver synes ikke å ha vært oppmerksom på muligheten for en situasjon som i denne saken. Slik jeg ser det, svekker det likevel vekten av symmetrihensynet at lovgiver bevisst har valgt en modell som ikke gir et mest mulig symmetrisk resultat, fremfor en modell som ville ha gitt en større grad av symmetri.
- (65) Denne saken gjelder en bankfilials interne fordring mot bankens hovedkontor i Norge. Det er uklart for meg i hvilken grad en dom i statens favør vil ha konsekvenser for interne transaksjoner over landegrensene innenfor samme foretak ved andre typer virksomhet. Det

må etter mitt syn være en lovgiveroppgave å vurdere disse og andre spørsmål som kan oppstå dersom interne fordringer skal regnes med i den beregningen som § 6-91 annet ledd gir anvisning på.

- (66) Slik jeg ser det, har dermed symmetrihensynet ikke en slik vekt i denne saken at det kan føre til en videre tolkning av ordet «eiendeler» i § 6-91 annet ledd, enn det jeg mener nok så klart følger av alminnelig språklig forståelse av ordet «eiendeler» sett i sammenheng med henvisningen til bokført verdi i regnskap oppgjort i samsvar med regnskapsloven.
- (67) Jeg er etter dette kommet til at de interne fordringene som DNBs bankfilial har på bankens hovedkontor i Norge, ikke utgjør «eiendeler» ved anvendelsen av skatteloven § 6-91 annet ledd.

Sakskostnader

- (68) DNB har etter dette vunnet saken og har krevd seg tilkjent sakskostnader for Høyesterett. Det er ikke grunn til å gjøre unntak fra hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd om at den parten som har vunnet saken, skal tilkjennes full erstatning for sine sakskostnader.
- (69) Full erstatning innebærer etter tvisteloven § 20-5 at parten skal ha dekket alle partens nødvendige kostnader ved saken. Staten har protestert mot sakskostnadskravet fra DNB, som er på 1 748 275 kroner, med tillegg av merverdiavgift med 22,6 prosent, til sammen 2 143 385 kroner. Dette er godtgjørelse til DNBs advokater for til sammen 484,25 timers arbeid med saken. DNBs prosessfullmektig har arbeidet 172,5 timer med saken, mens en advokatfullmektig med spesialkompetanse innenfor skatterett og regnskap har arbeidet 289,5 timer. Dette arbeidet er grunnlaget for den alt overveiende del av kravet.
- (70) Spørsmålet er om det må anses nødvendig å ha lagt ned så mange timers arbeid i saken. Saken står i omtrent samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten. For lagmannsretten krevde DNB 1 963 959 kroner inkludert merverdiavgift for 452,5 timers arbeid. Lagmannsretten tilkjente 1 500 000 kroner inkludert merverdiavgift.
- (71) I likhet med lagmannsretten har jeg forståelse for at det legges ned en betydelig arbeidsinnsats i å forberede en sak som dreier seg om et så stort beløp. Som nevnt gjelder den et skattekrav på nær 1,7 milliarder kroner fordelt på inntekstårene 2015 til 2019. Det er også klart at når motparten anker til Høyesterett, er det behov for å gjennomgå kilder og argumentasjon på nytt og dessuten å søke etter eventuelt nytt materiale. Dette kan rettfærdiggjøre et nivå på kostnadskravet som ligger noe over det lagmannsretten fant nødvendig. Med det grunnlaget som forberedelse av saken for lagmannsretten må ha gitt, mener jeg likevel at det må anses unødvendig å ha brukt så mange timer på saken som sakskostnadskravet i dette tilfellet gjelder. Jeg mener at nødvendige kostnader kan settes til 1 700 000 kroner inkludert merverdiavgift med 22,6 prosent.

Konklusjon

- (72) Mitt syn på saken innebærer at skattekontorets fastsetningsvedtak 14. juli 2021 for inntekstårene 2015 til 2019 for DNB Bank ASA er ugyldig, slik også lagmannsretten kom til. Anken må da forkastes.

(73) DNB Bank ASA tilkjennes 1 700 000 kroner inkludert merverdiavgift i sakskostnader.

(74) Jeg stemmer for slik

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten ved Skatteetaten 1 700 000 – enmillionsyvhundretusen – kroner til DNB Bank ASA innen 2 – to – uker fra forkynnelse av dommen.

(75) Dommer **Bergh:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(76) Dommer **Sivertsen:** Likeså.

(77) Dommer **Sæther:** Likeså.

(78) Dommer **Indreberg:** Likeså.

(79) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten ved Skatteetaten 1 700 000 – enmillionsyvhundretusen – kroner til DNB Bank ASA innen 2 – to – uker fra forkynnelse av dommen.