

## Passivitet og endringsadgang:

# Den rettskildebaserte side

I Revisjon og Regnskap nr. 6 2014 har advokat Christian Bruusgaard imøtegått en del av de synspunktene som fremkommer i min artikkel om passivitet og endringsadgang.



Artikkelen er forfattet av:

Seniorskattjurist  
**Jim Krüger Olsen**  
Seksjon for kvalitet og samordning, Skatt øst  
Det gjøres oppmerksom på at artikkelen ikke nødvendigvis gir uttrykk for skatteetatens offisielle syn.

Jeg har i min artikkel en gjennomgang av bakgrunnen for passivitetsreglene og de hensynene som ligger bak passivitetslæren.

Bruusgaard dreier drøftelsen i retning av hva som er rimelig tid, og henviser i den forbindelse til forvaltningsloven § 11. a første ledd, hvor det heter «Forvaltningsorganet skal forberede og avgjøre saken uten ugrunnet opphold»

## Om rimelig tid som kriterium for endringsadgang

Det er, som Bruusgaard sier, ingen regel i ligningsloven som tilsvarer forvaltningsloven § 11 a. Skatt er et spesielt forvaltningsområde hvor det er skattyter som har ansvar for å fremskaffe opplysningene, noe som er årsaken til at vi ikke har en likegyldende regel i ligningsloven. Ligningsloven inneholder derimot en annen regel, ligningsloven § 9–5 nr. 7, som setter grenser for ligningsmyndighetenes endringsadgang:

«Før spørsmål om endring tas opp..... skal det vurderes om det er grunn til det under hensyn til blant annet spørsmålets betydning, skattyterens forhold og den tid som er gått. Etter tilsvarende vurdering kan slik sak henlegges av den som skal treffe vedtak.» Dette er en sikkerhetsventil for skattyter i de tilfellene saksbehandlingen tar for lang tid.

I tillegg har det altså utviklet seg en passivitetslære på siden av ligningslovens bestemmelser.

Bruusgaard mener øyensynlig at det i tillegg til begrensningene i ligningsloven som 9–5 nr. 7 (som han ikke omtaler), i tillegg oppstilles et eget vilkår om rimelig saksbehandlingstid innenfor fristene i ligningslovens § 9–6, uten at det ses hen til om skattyter hadde grunn til å tro at skattesaken var bortfalt.

Det kan synes som om Bruusgaard fjerner seg fra hensynene bak passivitetslæren og oppstiller en begrensning i endringsadgangen basert på en slags analogi fra forvaltningsloven § 11 i strid med ligningsloven § 1–2 om at forvaltningsloven ikke kommer til anvendelse i skattesaker. Ligningsloven inneholder som nevnt egne regler som skal sikre sakens fremdrift, og det er her det har utviklet seg en supplerende passivitetslære.

I et forsøk på å oppstille en rettskilde til støtte for sitt synspunkt viser Bruusgaard til Rodeløkken-dommen (Rt. 1967 s. 581, Utv. 196 s. 306) hvor det bl.a. uttales:

«Når spørsmålet om etterligning på denne måte har vært reist overfor skattyteren, og den bestemmende myndighet har fått seg forelagt alle relevante opplysninger, må det kunne kreves at beslutning om etterligning i tilfelle blir truffet innen rimelig tid..... Rodeløkken må ha rimelig krav på å kunne anse etterligningsspørsmålet endelig brakt ut av verden og å kunne innrette sine disposisjoner etter dette....»

I motsetning til Bruusgaard mener jeg at hensynet til skattyters forventninger står sentralt i dommen. At Høyesterett tillegg skattyters forventninger vekt, bekrefte

også av en sak som gjelder arbeidsgiveravgift, Faktum forlag AS inntatt i Rt. 1990/189 (Utv. 1990 s. 271).

Saken gjaldt fastsettelse av grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift. Trekkkontroll foretatt av kemneren påviste at bilgodtgjørelser feilaktig ikke var medtatt i avgiftsgrunnlaget. I mars 1979 varslet kemneren den avgiftspliktige om at avgiftsgrunnlaget ville bli endret. Deretter oversendte kemneren saken på vanlig måte til ligningskontoret for fastsettelse av avgiftsgrunnlaget i henhold til folketrykkløven § 17–4. Den 29. mai 1979 imøtegikk den avgiftspliktige revisor kemnerens varsel. Ca. to år og fem måneder senere forelå ligningsnemndas vedtak i saken. Eidsivating lagmannsrett, et flertall på to dommere, la til grunn at adgangen til å forhøye avgiftsgrunnlaget var forspilt ved passivitet:

«Forlaget måtte i en sak av denne art og ut fra de konkrete forhold ha et rimelig krav på å kunne anse spørsmålet om forhøyet avgift som bortfalt og innrette seg etter det, når det intet hørte om spørsmålet i ca. 2 1/2 år. Flertallet finner støtte for sitt syn i høyesterettsdommen i Rt. 1967 s. 581. Den etterfølgende sendrektige behandling av klagesaken, som tok ca. 4 år, står prinsipielt i en annen stilling, men må forsterke det rimelighetskrav forlaget nå har på å anse adgangen til å fastsette ny arbeidsgiveravgift for 1977 og 1978 som bortfalt.»

Høyesterett vurderte saken annerledes:

«Når det gjelder passivitetsspørsmålet, skal jeg bemerke at det tok lang tid – ca. to og et halvt år – fra forlaget ga sin uttalelse til ligningsnemndas vedtak forelå. Men det var ikke i situasjonen noen indikasjon på at kravet skulle være oppgitt, som forlaget

kunne ha **berettiget grunn** (min uth.) til å basere seg på. En enkel forespørsel kunne ha klarlagt at saken fortsatt var under behandling. Den etterfølgende sendrettkhet i forbindelse med overligningsnemndas behandling var beklagelig, men kan ikke her ha betydning for passivitetsspørsmålet. – Jeg finner etter dette at kravet ikke var bortfalt ved passivitet.»

Dommen stiller krav til berettigelsen av skattyters forventninger.

Jeg er for øvrig enig med Bruusgaard i at skattyters subjektive antagelser av om saken er bortfalt eller ikke, har begrenset relevans. Det avgjørende må være hvilken berettiget forventning skattyter hadde grunn til å ha ut i fra en objektiv vurdering.

### Rimelig tid som kriterium lite opplysende

Vurderinger basert på hva som er rimelig tid mv. vil lett kunne bidra til at man overser hensynene bak passivitetsreglene og henfaller til syning og magesfølelsesbetraktninger, noe som i liten grad bidrar til forutsigbarhet, likebehandling og rimelige løsninger.

Et av poengene i min artikkel var at det var umulig å gi noe generelt svar på hva som var «rimelig tid» i forhold til passivitet og at dette ville avhenge av forholdene i den enkelte sak. Hvis det ikke innfortolkes et krav om berettiget forventning i en rettslig standard som «rimelig tid», vil dette kunne gi en åpning for spekulasjon på skattytersiden.

Jeg tror at også Bruusgaard innser at dette rettssteknisk ville vært en svært dårlig løsning.

### Gudesen-saken – Oslo tingretts dom av 10. februar 2014

Det er verdt å merke seg at Bruusgaard ikke henviser til premisser i denne dommen i sin argumentasjon, men kun viser til hva som er kjernen i dommen. Han kunne like gjerne sagt, hva han utleder som kjernen i dommen.

Jeg har tidligere påpekt hva jeg anser som svakheter ved dommen, men kan til glede for nye lesere gjenta hovedpunktene:

Som fullt ut passive perioder er det i dommen inkludert perioder med aktiv saksbehandling på skattekontor og i nemnd, herunder tiden fra klage til vedtak i skatteklagenemnda. Det siste måtte etter mitt syn karakteriseres som oppsiktsvekkende,



*RIMELIG TID: Et av artikkelforfatterens poeng i hans artikkel i Revisjon og Regnskap 4–2014 var at det er umulig å gi noe generelt svar på hva som var «rimelig tid» i forhold til passivitet.*

og tydet på at dommen ikke var tuftet på en balansert vurdering. Det var i alle fall ikke i tråd med tradisjonell passivitetslære. De nevnte forholdene utgjorde ifølge dommen en passivitetsperiode på tre år og seks måneder, jf. pkt. 3.

Dernest var det interessant at dommen medregnet som passivitetsperioden et tidsrom på ett år og fem mnd. som lå forut for det tidspunktet skattyter opparbeidet seg noen forventninger. Det siteres fra dommen:

«Sommeren 2007 ønsket han henleggelse eller en avgjørelse, men ikke utsettelse. Retten bygger på at han hadde fått en forståelse av at saken skulle stilles i bero inntil man hørte mer. Han hørte ikke mer idet ligningsmyndighetene forholdt seg passive påfølgende 2,5 år. Retten mener Gudesen hadde rimelig grunn til å tro at hans sak var lagt bort. Da Skatt øst i 2010 varslet Gudesens sak gjenopptatt, var det på nytt grunnlag. Også dette måtte gi Gudesen grunn til å tro at den opprinnelige saken var bortfalt».

Den siste setningen illustrerte for øvrig at dommeren ikke var bevisst på hva som er en endringssak. Sakstemaet er beskatning av en bonusordning, og det vil lede galt av sted å dele saken i en ny sak og en gammel sak.

### Anklager om lite skjønnsomhet

Bruusgaard anklager undertegnede for å være lite skjønnsom da jeg skal ha fremsatt påstander om at dommen er oppsiktsvekkende og ikke bygd på en balansert vurdering.

Anklager av en slik karakter fordrer et minimum av presisjon. Jeg har ikke påstått at Gudesen-dommen er oppsiktsvekkende og ikke bygd på en balansert vurdering. Jeg har karakterisert det som oppsiktsvekkende at dommen har medtatt tiden fra klage til vedtak i klagenemnda som passivitetsperioder, da dette ikke er i tråd med tidligere rettspraksis. Det ble i den forbindelse uttalt at det kan **tyde** på at dommen ikke var tuftet på en balansert vurdering. I neste setning skrev jeg at det i alle fall ikke var i tråd med tradisjonell passivitetslære. Jeg trodde ikke at en påpekning av faktiske forhold skulle være så sterk kost i enkelte miljøer.

Hva vedrører Bruusgaards henvisning til min befattning med Gudesen-saken, mener jeg dette har begrenset relevans i forhold til en bredere drøftelse av innholdet i passivitetsreglene. Min henvisning til Gudesen-saken begrenset seg til en observasjon av at domsgrunnene kunne oppfattes som noe frirettslige. Når det gjelder mitt angivelige ansvar for den manglende saksbehandlingen i den innledende fasen av omtalte sak, kan det påpekes at retten konkluderte med at det ikke forelå passivitet i denne perioden. Det er derfor litt kuriøst at Bruusgaard fremhever min befattning med saken. Jeg skal ikke gå inn i en polemikk knyttet til bevisvurderingen i rettsaken, men nøyer meg med å vise til Skattedirektoratets pressemelding 13.02.2014, hvor det heter: «Valget om ikke å anke dommen betyr ikke at Skatteetaten er enig i tingrettens bevisvurdering».