

Etter dom i skattesak:

Skattekontoret må åpne flere inntektsår



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Harald Hauge
Partner i Advokatfirmaet Harboe

Han er førsteamanuensis II ved NHH.

Høyesterett avgjorde 10. mai 2016 at når det foreligger dom i en skattesak, så skal skattekontoret endre også andre inntektsår enn det/de dommen gjaldt.

Forutsetningen er at inntektsårene allerede er tatt opp i samme sakskompleks. Nye år utenfor de ordinære endringsfristene kan imidlertid ikke tas opp.

Saksforholdet

Den aktuelle høyesterettsdommen er et etterspill etter Høyesteretts dom i Rt. 2008 s. 1537 som gjaldt ConocoPhillips Skandinavia AS (NCAS) sine ligninger for 2000 og 2001. Spørsmålet var om Oljeskattenemnda, etter dommen fra 2008, også kunne endre ligningen for 2002 som ikke var en del av rettssaken. Høyesterett kom til at ligningsloven § 9–5 nr. 2 bokstav a, hvor det følger at skattekontoret skal ta opp spørsmål som «følger av, eller forutsettes i, en domstolsavgjørelse», gav adgang til å ta opp ligningen for andre år enn dem rettssaken gjaldt direkte. Forutsetningen er at det dreier seg om samme saksforhold, både faktisk og rettslig.

Innebærer det at skattekontoret også kan foreta endring for inntektsår som tidligere

ikke har vært tatt opp, og hvor de ordinære endringsfristene er utløpt? Det gjelder nemlig en særlig endringsfrist for slike tilfeller i § 9–6 nr. 5 bokstav c: Fristen for endring som følge av en domstolsavgjørelse er først ett år etter at avgjørelsen ble rettskraftig.

Bakgrunn

Oljeskattenemnda hadde endret NCAS' ligninger for 2000 og 2001, basert på gjennomskjæringsbetraktninger. Mens saken for 2000 og 2001 sto for domstolene, hadde Oljeskattenemnda truffet et nytt endringsvedtak, som også omfattet ligningen for 2002. Endringen for 2002, som var basert på de samme gjennomskjæringsbetraktningene, var isolert sett til selskaps fordels.

Høyesteretts dom i 2008 innebar at staten ved oljeskattekontoret tapte, slik at gjennomskjæringsligningene for 2000 og 2001 ble opphevet. Oljeskattenemnda traff deretter i 2009 nytt endringsvedtak som reverserte gjennomskjæringsvedtaket for alle tre årene 2000–2002. NCAS protesterte mot endringen for 2002, og gikk til sak med påstand grunnlag om at Oljeskattenemnda ikke hadde kompetanse til å foreta endring, og at de ordinære endringsfristene var løpt ut. Det ble videre anført at endringsadgangen etter ligningsloven § 9–5 nr. 2 bokstav a er begrenset til det som er rettskraftig avgjort i dommen, det vil si de ligningene som domsslutningen omfatter.

Statens subsidiære grunnlag førte frem
Staten gjorde på sin side gjeldende at oljeskattemyndighetene etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav g andre ledd har en videre endringskompetanse enn det henvisningen til ligningsloven § 9–5 nr. 1 og 2 antyder. Dette ble kontant avvist av Høyesterett, som slo fast at den materielle

endringskompetansen reguleres av ligningsloven kapittel 9.¹

Det ble dermed statens subsidiære anførsel som nådde frem: Høyesterett var enig i at den tidligere høyesterettsdommen utløste en ny ettårs endringsfrist etter ligningsloven § 9–6 nr. 5 bokstav c, også for ligningen for 2002 som ikke var omfattet av dommen, fordi det gjaldt et spørsmål om endring som «følger av, eller forutsettes i, en domstolsavgjørelse», jf. § 9–5 nr. 2 bokstav a. Høyesterett mente altså at det fulgte av – eller var forutsatt i – dommen for inntektsårene 2000 og 2001 at også ligningen for 2002 skulle endres.

Høyesteretts premisser

Endringsadgangen begrenset til den materielle rettskraft?

I sine premisser konstaterer førstvoterende at uttrykkene i § 9–5 nr. 2 bokstav a; «følger av» og «forutsettes i», åpner for et anvendelsesområde som rekker utover grensene for dommens materielle rettskraft.²

Forarbeidene blir derimot ansett å indikere at lovgiveren først og fremst hadde i tankene den materielle rettskraft, men førstvoterende gjør den reservasjonen at forarbeidene ikke kan anses å begrense endringskompetansen til den materielle rettskraft. Den passasjen i forarbeidene som det vises til, gir imidlertid ikke noen videre støtte til at andre inntektsår kan endres; forarbeidene peker bare på at det i en del tilfeller ikke vil fremgå eksakt av dommen hvordan ny ligning skal gjennomføres.³

Førstvoterende mente å finne klarere støtte i Statoil-dommen, Rt. 2012 s. 1648, hvor det i avsnitt 59 følger at endringsadgangen

¹ Se dommen avsn. 36.

² Se dommen avsn. 41.

³ Se dommen avsn. 42.

ikke er innskrenket til «*nødvendige følger*» av dommen, og at endringsadgangen derfor kan gå utover den materielle rettskraft. Men førstvoterende presiserer at Statoil-dommen kun gjaldt endringer innenfor det aktuelle inntektsåret som dommen gjaldt.⁴ Den gav altså ikke noen videre støtte til å endre andre inntektsår.

Reelle hensyn talte for endringskompetanse utover rettskraftvirkningene

Førstvoterende er dermed overlatt til å trekke inn mer reelle hensyn: For det første at det er *behov* for at endringskompetansen rekker videre enn den materielle rettskraft. Dette fordi det kan være litt tilfeldig hvilke år i et sakskompleks det reises sak om, «*selv om det samme faktiske eller rettslige spørsmål er avgjørende også for andre år*», og førstvoterende peker på den aktuelle saken som illustrasjon.⁵ Førstvoterende viser til at løsningen for de aktuelle årene da kan følge «*utvetydig*» av dommen, og at det da er:

«... vanskelig å se noen gode grunner til at ikke ligningsmyndighetene kan, og skal, ta konsekvensene av dette ved å ta opp ligningen på ny også for de år hvor ligningsmyndighetene har løst spørsmålet på samme måte.»⁶

Resonnementet her er nok preget av laber begeistring for en situasjon hvor skattyters valg av hvilke år som blir prøvd for domstolene, skulle kunne sperre for hvilke ligninger som kan endres i et større sakskompleks.

Førstvoterende henter seg så litt inn igjen ved å peke på at reglene om endringskompetanse og fristreglene er «*viktige rettsikkerhetsgarantier for skattyterne*», og at adgangen til å ta opp en ligning utover det som følger av dommens materielle rettskraft må være «*snever*».⁷ Kriteriet for å ta med flere inntektsår formuleres slik:

«Det avgjørende må være om det dreier seg om samme transaksjon, og om klassifikasjons- eller tilordningsspørsmålet er løst likt.»⁸

Uavhengig av om årene er behandlet i samme vedtak, eller om det foreligger flere vedtak; hvis det foreligger rettskraftig dom for ett av årene, så vil myndighetene «*ha*

rett, og plikt, til å ta opp ligningen også for de øvrige årene».⁹

Til slutt gir førstvoterende en viss trøst: Dersom skattyteren mener at ligningsmyndighetene ikke har grunnlag for å løse spørsmålet på samme måte for de årene som ikke var en del av rettsaken, så kan skattyter selvsagt bestride dette etter at ligningen er tatt opp på ny.

Det kan også bemerkes at Høyesterett fant saken såpass prinsipiell at det ikke ble tilkjent omkostninger.

Kommentar/noen betraktninger

Ligningen må uansett være tatt opp innenfor de ordinære endringsfristene

Konkret kan dommen virke rimelig; det ville gi litt tilfeldige utslag hvis ikke alle tre årene som etter hvert var behandlet i samme vedtak, kunne endres.

For skattyter vil det også kunne være u hensiktsmessig eller vanskelig å forfølge alle år i en endringssak for domstolene, f.eks. hvis vedtak for ulike år kommer til ulik tid, eller noen år bare ligger i bero uten vedtak. Hvis det da, etter en dom i skattyters favør, er til gunst å få endret årene som har ligget i bero, bør det ikke være opp til skattekontorets hensiktsmessighetsvurdering etter § 9–5 nr. 7 om disse ligningene skal endres.

Dommen bygger imidlertid på en ganske konkret begrunnelse basert på reelle hensyn. Det reises ikke prinsipielle innvendinger i premissene i forhold til de alminnelige fristreglene, som jo gir den primære rettssikkerhetsgarantien i forhold til innrettelseshensynet. En utvidelse av området for skal-regelen i § 9–5 nr. 2, innebærer videre at man snevrer inn skattekontorets skjønnsadgang etter § 9–5 nr. 7, med hensyn til om ligninger skal kunne tas opp etter § 9–5 nr. 1.

Noen har tolket dommen dithen at den pålegger skattemyndighetene å åpne opp ligninger som ikke er tatt opp tidligere av skattemyndighetene, og som eventuelt også ligger utenfor de ordinære endringsfristene. Åpner dommen for eksempel opp for at skattekontoret kan gå utenfor tiårsfristen så lenge det gjelder samme saksforhold? I så fall vil Høyesteretts tolkning kunne virke som en «*felle*»: Fordi skattyter tapte en sak, så kan skattekontoret ta opp ligninger som man ellers ikke kunne åpnet.

Høyesteretts premisser forutsetter imidlertid at det allerede er tatt opp en endrings sak for det aktuelle året, og det må være den grunnleggende forutsetningen for å kunne benytte kombinasjonen av reglene i § 9–5 nr. 2 bokstav a og § 9–6 nr. 5 bokstav c. Sistnevnte fristregel har aldri vært tiltenkt å skulle gjelde for ligninger som ikke er tatt opp forut for dommen, og altså innenfor de ordinære fristene.

Usikkerheten mht. rekkevidden av dommen på dette punktet knytter seg primært til om det må foreligge *vedtak* for ligningene, eller om det det nok at de er «*tatt opp*», jf. § 9–5 nr. 1. Dommens avsnitt 48 kan indikere at man har hatt vedtak for øyet, men argumentasjonen i avsnittene 47 og 48 bygger på paralleliteten i selve saksforholdet. Det tilsier at det er tilstrekkelig at saken er «*tatt opp*»; regelen ville ellers gi tilfeldige utslag – avhengig av om det er avsagt vedtak forut for dom eller ikke.

Hva kreves av saklig sammenheng mellom dom og et annet inntektsår?

Som nevnt følger det av dommens avsnitt 48 at det avgjørende for adgangen til å ta opp inntektsår som ikke er omfattet av den aktuelle dommens rettskraft, er at det «*dreier seg om samme transaksjon, og om klassifikasjons- eller tilordningsspørsmålet er løst likt*».

At det må gjelde en «*transaksjon*» er kanskje ikke helt treffende for rekkevidden, når man leser premissene i sammenheng. I avsnitt 47 brukes imidlertid uttrykket «*samme faktiske eller rettslige spørsmål*», og at det må «*utvetydig følge av en dom hva resultatet må bli også for inntektsår som ikke er omfattet av saksanlegget*». Saksforholdet må altså være det samme både faktisk og rettslig, og domsresultatet må utvetydig kunne anvendes på det aktuelle saksforholdet.

⁴ Se dommen avsn. 46.

⁵ Se dommen avsn. 47.

⁶ Dommen avsn. 47.

⁷ Dommen avsn. 48.

⁸ Dommen avsn. 48.

⁹ Dommen avsn. 48.