

Passivitet og endringsadgang

Ved vurderinger om ligningsmyndighetene har utvist passivitet er ofte fokuset **passivitetens lengde. Det grunnleggende vilkåret for passivitet – at skattyter har en berettiget forventning om å slippe skatt – nedtones ofte i diskusjonen.**



Artikkelen er forfattet av:

Senior skattejurist
Jim Krüger Olsen
Skatt øst

Det gjøres oppmerksom på at artikkelen ikke gir uttrykk for skatteetatsens offisielle sy

Ligningsloven kap. 9 har bestemmelser om ligningsmyndighetenes frister for endringsadgang. Hvis skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, må endrings sak være reist innen ti år etter inntektsåret.

Innenfor forvaltningsretten er hensynene til effektivitet og rettsikkerhet sentrale. Kravene til effektivitet og rettsikkerhet er to motsatser som lett settes på spissen i ligningsforvaltningen. På den ene siden har ligningsforvaltningen ansvaret for Norges største inntektspost, og dette tilsier effektivitet. På den annen side er det tale om den største utgiftsposten for den enkelte borger, og dette hensynet tilsier at kravet til rettsikkerhet er satt høyt.

Reglene i ligningsloven er utformet i spenningsfeltet mellom disse hensynene, og fristreglene er et utslag av denne avveiningen.

I tillegg har det utviklet seg en passivitetstlære på siden av ligningslovens bestemmelser. Innholdet i passivitetstlæren er imidlertid uklart. Passivitetstlæren på skatterettens område er relativt ny og sporadisk behandlet i domstolene. Vurderingene er skjønnspregede, og bærer preg av at det kastes frem en rekke argumenter på den ene siden og på den andre siden, hvorpå dom-

mernes personlige preferanser og styrke i indignasjon over ligningsmyndighetenes sendrettlighet spiller en avgjørende rolle. Av slikt blir det lett dissensavgjørelser og sprikende praksis, særlig i underrettene.

Det er ved vurderingen av passivitet vanskelig å bygge på et klart kriterium når det gjelder lengden av en passivitetsperiode. Hva er f.eks. en passivitetsperiode? Er det den tiden ligningsmyndighetene sitter aktivt og klør seg i hodet, tidsrommet mellom meddelelser til skattyter, eller kun den perioden det ikke skjer noe som helst. Og hva er rimelig tid? Det er umulig å gi noe generelt svar og det vil (bør) avhenge av forholdene i den konkrete sak.

I denne artikkelen vil det undersøkes hvorvidt vurderingene knyttet til passivitet i flere saker kan forenkles ved at det fokuseres på et grunnleggende kriterium – om skattyter hadde en berettiget forventning om å slippe skattlegging.

Passivitetstlæren, dens opphav og begrunnelse

Passivitetstlæren har sitt opphav i andre rettsområder enn skatterettens. Det var Carl Jacob Arnholm som første gang utga en systematisert fremstilling om passivitetstlærens virkninger i 1932. Ragnar Knoph fulgte opp i sin oversikt over Norges rett. Det man kan utlede av disse fremstillingene, er at tidsaspektet i seg selv ikke er nok for å stadfeste passivitet. Den hyppigste grunnen til at passivitet blir klanderverdig, er at det er vokst frem nye interesser, slik at eieren av kravet «river opp festnede forhold» når han endelig gjør sin rett gjeldende. En part har innrettet seg i tillit til at det ikke vil bli gjort gjeldende noe krav fra rettighetshaver, og ved en interesseavveining må det avgjøres om det var god grunn til dette slik at den opprinnelige

rettighetshaveren har mistet retten til å gjøre sitt krav gjeldende. Dette er et hensyn som gjør seg særlig gjeldende når det mellom to parter er motstående privatrettslige interesser.

Det er mye som taler for at avveiningene kan bli litt annerledes når det er offentligrettslige interesser inne i bildet. Spørsmålet blir her om skattyter har en beskyttelsesverdig interesse i å slippe å betale en lovpålagt skatt på lik linje med andre borgere.

Berettiget forventning om å slippe skatt som grunnleggende vilkår

Grunnvilkåret for passivitet – at skattyter hadde en berettiget forventning om å slippe skattlegging – må ses i lys av at det dreier seg om en offentligrettslig plikt. Hvis ikke unngåelsen av en lovpålagt plikt skal fremtre som en tilfeldig lottogevinst, så må det være sterke grunner som tilsier at skattyter skal slippe unna sin plikt til å svare korrekt skatt.

Hva gir grunnlag for forventninger om å slippe å betale skatt? Her kan det tenkes mange svar, men jeg vil gjette på at de fleste ikke gir grunnlag for noen *berettiget* forventning om å slippe skatt. En berettiget forventning innebærer at visse kvalitative krav må være oppfylt.

Skattyter må ha hatt en grunn til å innrette seg på at han ikke skal betale korrekt skatt. At en feil ved ligningen ikke har blitt oppdaget før på et senere tidspunkt, kan i seg selv ikke gi opphav til passivitetstlærens virkninger. Her er det de normale fristregler som gjelder.

Ligningsmyndighetenes handlemåte

Det må være noe konkret ved ligningsmyndighetenes handlemåte som har gitt opphav til en antakelse om at skattekravet

er bortfalt. Vi kan tenke oss følgende scenario: Skattyter får en henvendelse fra skattemyndighetene om et reisefradrag. Skattyter gir utfyllende forklaringer med tilhørende dokumentasjon. Deretter går det fem år uten ytterligere kommunikasjon før skattyter får beskjed om endringsligning.

I et slikt tilfelle er det mye som tyder på at vilkårene for passivitet er oppfylt. Skattyter hadde krevd et konkret beløp i reisefradrag, besvart spørsmål mv. knyttet til dette, og hadde ingen indikasjoner på at skattemyndighetene ville gå videre med saken. Her vil det foreligge en berettiget forventning om å slippe et skattekrav, og skattyter må kunne innrette seg etter dette.

Saker hvor det typisk blir anført passivitet, vil midlertid ofte være større skattesaker. Det kan være store beløp og/eller et komplekst saksforhold. Hvis det i slike tilfeller er varslet om endringssak, skal det meget til for at skattyter skal ha en berettiget forventning om å slippe skattekravet selv om saksbehandlingen trekker ut. Det må foreligge indikasjoner på at kravet er oppgitt, jf. Rt. 1990/189 referert nedenfor.

Tidsforløp ikke nok i seg selv

Skattyter kan ikke bli hørt med at han pga. tidsforløpet skal ha opparbeidet seg en berettiget forventning om bortfall av et slikt skattekrav når han kunne kvittert ut denne tvilen med en henvendelse til skattekontoret. Det vil i mange tilfeller fremstå som påfallende hvor det etter perioder med årelang aktivitet fra skattyters rådgivere legges til grunn at saken er bortfalt uten at dette er kvittert ut. Både beløpets størrelse og saksomfanget tilsier at slike saker ikke legges død uten en meddelelse fra skattekontoret. En vid adgang til å påberope seg passivitet i et slikt tilfelle ville ha åpnet for en spekulasjonsadgang som ikke er i tråd med lovens system, og ville også vært i strid med hensynene bak de ulovfestede passivitetsreglene.

En skattesak over mange år kan medføre en uforholdsmessig byrde for skattyter. Hvis dette fremstår som unødvendig på grunn av skattemyndighetenes forhold, så vil en ulempestatning kunne være en mulighet. Det vil ikke være korrekt rettsanvendelse å lempe skattekravet ut i fra rimelighetsbetraktninger hvis det ikke foreligger passivitetsgrunner.



FORVENTNING: Det grunnleggende vilkåret for passivitet – at skattyter har en berettiget forventning om å slippe skatt – nedtones ofte i diskusjonen.

Ligningsloven § 9–5 nr. 7

Selv om skattyter i et slikt tilfelle ikke kan påberope seg passivitet, vil ligningsloven § 9–5 nr. 7 i et gitt tilfelle sette grenser for ligningsmyndighetenes endringsadgang: «Før spørsmål om endring tas opp... skal det vurderes om det er grunn til det under hensyn til blant annet spørsmålet 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.

Rettspraksis

Den første og grunnleggende høyesterettsdom vedrørende passivitet på skatteområdet er inntatt i Rt. 1967 s. 581 (Utv. 196 s. 306) AS Rodeløkkens Maskinverksted & Jernstøperi.

Saksforholdet var at selskapet ved en feilføring i regnskapene unngikk beskatning av en varebeholdningsreserve (kr 24 000) ved ligningen for inntektsåret 1955. Ved ligningsbehandlingen for 1956, dvs. i 1957, ble ligningsmyndighetene oppmerksom på feilføringen, og bokettersyn ble iverksatt. Bokettersynsrapporten ble oversendt skattyter den 6. november 1957, men revisor oppdaget ikke feilføringen og foreslo ikke etterligning. Deretter skjedde det ikke noe før selskapet i 1961 søkte om

refusjon av fondsskatt. Ved behandlingen av søknaden ble det ved gjennomgang av ligningen avdekket at kr 24 000 ikke ble beskattet i 1955. I 1962 ble det foretatt etterligning. Høyesterett mente imidlertid at endringsadgangen var forspilt, dels ut fra det syn at ligningsnemnda, på bakgrunn av revisors rapport, hadde akseptert at etterligning ikke skulle finne sted, og dels ut fra rene passivitetsbetraktninger:

«Når spørsmålet om etterligning på denne måte har vært reist overfor skattyteren, og den bestemte myndighet har fått seg forelagt alle relevante opplysninger, må det kunne kreves at beslutning om etterligning i tilfelle blir truffet innen rimelig tid. Uansett at adgangen til etterligning i 1962 ikke var foreldet etter byskatteloven § 114 nr. 7, kan jeg under de foreliggende omstendigheter ikke finne at ligningsmyndighetene på det tidspunkt – etter 4–5 års forløp – kunne ha adgang til å ta spørsmålet opp på nytt og foreta etterligning på grunnlag av de selvsamme opplysninger som forelå i 1957. Rodeløkken må ha rimelig krav på å kunne anse etterligningsspørsmålet endelig bragt ut av verden og på å kunne innrette sine disposisjoner etter dette. Det bemerkes at spørsmålet om etterligning aldri ville vært kommet opp igjen om ikke Rodeløkken i 1961 tilfeldigvis hadde søkt om refusjon av fondsskatt.»

Hensynet til hva skattyter måtte kunne forvente er sentralt i dommen.

Betydningen av etterfølgende omstendigheter

Det kan også være opplysende å ta med 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 folketrygdloven § 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 til å basere seg på. En enkel forespørsel kunne ha klarlagt at saken fortsatt var under behandling. Den etterfølgende sendrekthet 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.»

I motsetning til lagmannsretten legger Høyesterett avgjørende vekt på berettigelsen av skattyters forventninger. Sendrektheten er beklagelig, men har ikke betydning for passivitetsspørsmålet.

Slørdahl-dommen og betydningen av berettigede forventninger

En annen sentral dom er Slørdahl-dommen, inntatt i Rt. 1995/1883 (Utv. 1996/3).

Saken gjaldt inntektsbeskatning ved aksjesalg. Ved den ordinære ligningen for 1986 ble Slørdahl inntektsbeskattet for hele salgsbeløpet på 1,2 mill. etter de daværende reglene om betydelig aksjesalg i skatteloven § 54 annet ledd. Til tross for at det fremgikk av selvangivelsen, ble det ikke tatt hensyn til at aksjeposten var for liten til beskatning etter denne bestemmelsen. Dessuten var det heller ikke foretatt gevinstberegning i samsvar med reglene i § 54 annet ledd. I november 1987 mottok Slørdahl informasjon om at inntekten ville bli redusert med salgsbeløpet på 1,2 mill.

Slørdahl hørte etter dette ikke noe mer fra ligningskontoret før i august 1989, hvor det i forbindelse med skatteoppgjøret

fremkom at beskatningen av aksjesalget etter skatteloven § 54 ble fastholdt.

I september 1989 ble skattyter varslet om at ligningskontoret ville frafalle beskatning av betydelig aksjesalg, men at deler av gevinsten, kr 837 500, ville skattlegges etter lov av 10.12.71 med kr 248 850. I november 1989 ble ligningen omsider foretatt, men Slørdahl mottok utskrift av vedtaket først i juli 1990.

Et flertall (3–2) i Høyesterett kom frem til at adgangen til endring av ligningen ikke var avskåret på grunn av passivitet: «Det er således to passivitetsperioder, fra november 1987 til høsten 1989, da Slørdahl fikk vite om ligningskontorets nye beskatningsplaner, og fra november 1989 til juli 1990. Det viktigste tidsrom er det første. Det var da skapt en forventning hos Slørdahl om at det ikke ville bli noen beskatning i forbindelse med aksjesalget, og han innrettet seg etter dette da han skiftet med sin ektefelle... Når jeg allikevel ikke er kommet til at adgangen til endring av ligningen var avskåret på grunn av passivitet, er det fordi de ulovfestede regler om passivitet på ligningsforvaltningens område bare synes å dekke tilfelle av mer langvarig passivitet enn i den foreliggende sak... Selv om man også trekker ligningsmyndighetens uheldige behandling av den foreliggende endringssak inn i vurderingen, må man på den annen side ta hensyn til at det iallfall er noe å bebreide Slørdahl i forbindelse med at det ble gitt ufullstendige opplysninger. Det må etter min mening også legges vekt på at den materielle skatteplikt her ikke beror på noe skjønn eller er beheftet med noen tvil.»

Flertallet bygger på en helhetsvurdering hvor det legges vekt på flere forhold. Etter min mening kunne Høyesterett gjort det lettere for seg selv ved å konstatere at skattyter ikke hadde noen berettiget forventning om å slippe skatt av aksjegevinsten.

Flertallet legger altså til grunn at det var skapt en forventning hos skattyter om å slippe skatt, men dette er likevel ikke tilstrekkelig. Det er da fristende å utlede at Høyesterett ikke fant forventningen berettiget. Aksjegevinsten var utvilsomt skattepliktig. Et naturlig resonnement vil da være at det ville være liten forholdsmessighet i at skattyter skulle slippe unna en lovpålagt plikt til å svare skatt og belønnes med en gevinst på kr 248 850 som følge av lang saksbehandlingstid. Det ville i så

fall være tale om en tilfellegevinst, og ikke noe man kan ha en berettiget forventning om å motta.

Det kan som en kuriositet nevnes at mindretallet fant en passivitetsperiode på samlet to og et halvt år som sterkt klanderverdig, og at det ikke var holdepunkter for å anse at skattyter hadde hatt til hensikt å gi ufullstendige opplysninger. Dette kvalifiserte da etter mindretallets syn til bortfall av skatteplikten. Mange vil hevde at det ville vært god betaling for ventetiden. Som en parentes bemerkes at i dag måtte vel skattyter ha ventet to år på ankeforhandlingen i Borgarting lagmannsrett.

Mindretallets bemerkninger illustrerer for så vidt vanskeligheten med å legge avgjørende vekt på passivitetsperioder og indignasjon over skattemyndighetenes saksbehandling. Det illustrerer også hvordan man overser grunnkriteriet for passivitet, at det må være tale om en berettiget forventning.

Gudesen-dommen

Den ferskeste dommen om passivitet ble avsagt i Oslo tingrett 10.02.2014. Rettslig sett må den enten karakteriseres som juridisk nybrottsarbeid eller et rent bomskudd.

Jeg skal ikke gå inn på sakens materielle side, men kun fokusere på selve rettsanvendelsen da denne er interessant.

Dommen opererer med følgende passivitetsperioder:

- 1) januar 2006 – juni 2007 (ett år fem mnd.)
- 2) september 2007 – april 2010 (to år seks mnd.)
- 3) april 2010 – oktober 2013 (tre år seks mnd.)

Retten legger til grunn en samlet passivitetsperiode på syv år og fem måneder.

Som fullt ut passive perioder er det inkludert perioder med aktiv saksbehandling på skattekontor og i nemnd, herunder tiden fra klage til vedtak i skatteklagenemnda. Det siste må karakteriseres som oppsøkkende, og tyder på at dommen ikke er tuftet på en balansert vurdering. Det er i alle fall ikke i tråd med tradisjonell passivitetstlære. De nevnte forhold utgjør ifølge dommen en passivitetsperiode på tre år og seks måneder, jf. pkt. 3.

Økonomisk styring og kontroll. Punktum.



(KITO) REINO Foto: Monkey Business



Finales programmer tar over der økonomisystemene stopper, og hjelper deg videre med årsregnskap, noteopplysninger, ligningsoppgaver, skatteberegning, avstemming, dokumentasjon, analyse- og nøkkeltallrapporter, prognoser, grafer, perioderapporter, konsernregnskap, avskrivninger, driftsmiddeloversikt, aksjeoversikt, kontantstrømoppstilling m.m. I tillegg valideres dataene automatisk mens du arbeider, slik at feilføringer avsløres umiddelbart. Gratis demoversjoner finner du hos www.finale.no.



Dernest er det interessant å se på pkt. 1, passivitetsperioden på ett år og fem mnd. Dette var en periode som lå forut for det tidspunkt 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 illustrerer for øvrig at dommeren ikke er 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.

I realiteten synes det som om det i saken er en passivitetsperiode på 2,5 år, og at det er lagt til grunn at skattyter i denne perioden opparbeidet seg en forventning om bortfall av et skattekrav på 140 millioner kroner.

Konklusjon

Passivitetsvurderingene bør etter mitt skjønn forankres i vurderinger av om skattyter hadde berettigede forventninger om å slippe skattlegging. Dette er et helt grunnleggende kriterium for passivitet. Betragtninger om hva som er rimelig saksbehandlingstid som premiss gir liten veiledning, da rimelig tid er betegnelsen på konklusjonen ved passivitetsvurderinger. Såkalte passivitetsperioder er en uensartet og løst definert størrelse, og vil ha forskjellig innhold og lengde – avhengig av den enkelte saks karakter.

Vurderinger basert på hva som er rimelig tid mv., vil lett kunne bidra til at man overser hensynene bak passivitetsreglene og trosser den Schumannske¹ oppfordring om å bruke passivitetsstandarden med forsiktighet. Knoph uttaler: «Særlig må domstolene vokte seg for å la sine følelser løpe av med sig, og løse spørsmålene til rettighetshaverens ugunst, ut fra rent umiddelbar, emosjonelt betonet vurdering av det enkelttilfelle som foreligger. Her som ellers må de søke å bevare overblikket og huske på de hensyn som taler i motsatt retning, skjønt de ikke ligger i overflaten som medlidenheten med en uheldig «okkupert» der er kommet på glattis, og heller ikke appellerer like sterkt til rettsfølelsen og ønsket om å gjøre rett og skjell i det konkrete, foreliggende tilfelle».

¹ Tysk jurist sitert i Knoph: Rettslige standarder side 254.

Del II – grenseoverskridende fusjon:

Tilfeller av grenseoverskridende fusjoner

Artikkelen omhandler ulike former for situasjonsbestemte grenseoverskridende fusjoner, hvor vi ser nærmere på kravet til skattemessig kontinuitet i de ulike situasjonene.

Artikkelen er forfattet av:



Statsautorisert revisor
Susann Thorvaldsen
BHL DA



Advokat
Stig Ingve Bjørken
Partner Deloitte Advokatfirma

Vi omtaler også noen av de problemstillingene som kan oppstå ved hel eller delvis overføring av eiendeler til overtakende selskaps hjemstat. Artikkelen følger opp

Del I av artikkelen, *Skattefri etablering av filial*. Artiklene tar utgangspunkt i masteroppgave i regnskap og revisjon skrevet av Susann Thorvaldsen.

Kontinuitetsprinsippet er viktig i forhold til vern av norsk skatteproveny og er en direkte systemkonsekvens av at det ikke gjennomføres noen realisasjonsbeskatning.¹ Krav til kontinuitet avhenger av hvilken situasjon vi står overfor og hvilken posisjon selskapene har. Vi kan i all hovedsak skille mellom tre situasjoner: fusjon med overdragende norsk selskap, fusjon med overtakende norsk selskap samt

fusjon mellom utelukkende utenlandske selskaper.

Som et generelt utgangspunkt vil forholdet til kontinuitet være knyttet til overdragende selskap, idet overføringen skjer fra dette selskapet til det overtakende selskapet. I overtakende selskap skjer det i prinsippet bare en kapitalforhøyelse. Ved grenseoverskridende fusjoner kommer man likevel i en posisjon der man må forholde seg til flere lands skatteregimer. Det skaper også utfordringer at regelverket for gjennomføring av fusjonsprosedyren må forutsettes å være forskjellig fra land til land, også innenfor EØS.

¹ Høringsnotat av 18. januar 2010 s. 29 punkt 7.