

Passivitet og endringsadgang:

Den annen side



Artikkelen er
forfattet av:

Advokat (H)
Christian Bruusgaard
Senior Associate Advokatfirmaet
Thommessen

I Revisjon og Regnskap nr. 4 2014 har seniorskattejurist Jim Krüger Olsen en artikkel om passivitet og endringsadgang. Mot slutten av artikkelen vises det til den såkalte Gudesen-dommen avsagt av Oslo tingrett 10. februar 2014. Jeg representerte skattyter, og vil nedenfor imøtegå en del av de synspunkter Krüger Olsen har i sin artikkel.

Mitt utgangspunkt er at ligningsloven forutsetter et lojalt samspill mellom skattyter og ligningsforvaltning hvor begge parter har rettigheter og plikter. Det er skattyter som har hovedansvaret for å fremskaffe det faktiske grunnlaget for ligningen. Dette sikres dels ved plikten til ukrevet å gi opplysninger, dels ved plikt til å supplere faktagrunnlaget når ligningsmyndighetene krever dette. Skattyters oppfyllelse av disse pliktene er helt avgjørende for at systemet skal virke, og det er naturlig nok gitt forvaltningen omfattende sanksjonsmuligheter i form av endringsadgang, ileggelse av tilleggsskatt og eventuelt straff.

Når på den annen side skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt, bortfaller endringsadgangen temmelig raskt, og det kan verken ilegges tilleggsskatt eller straff.

I tillegg mener jeg at den lojale skattyter som har gitt fullstendige opplysninger, har krav på å få avgjort sin sak innen rimelig

tid. Under mellomtittel to nedenfor påviser jeg at en slik rett må foreligge. Jeg er sterkt uenig i det synet at skattyter i tillegg må ha hatt grunn til å tro at skattesaken er bortfalt. Under mellomtittel tre drøfter jeg hvorledes man skal vurdere om en avgjørelse er truffet innen rimelig tid, det vil si hvordan tidsforløpet skal vurderes. Under mellomtittel fire kommenterer jeg kort den såkalte Gudesen-saken hvor jeg er ganske overrasket over at det ikke opplyses om den sentrale rollen forfatteren hadde i saken.

Har skattyter krav på en avgjørelse innen rimelig tid?

Forvaltningsloven § 11 a, første ledd lyder slik:

«Forvaltningsorganet skal forberede og avgjøre saken uten ugrunnet opphold.»

Bestemmelsen stiller altså krav til fremdrift både i forberedelse av saken og til avgjørelsen.

Det følger av ligningsloven § 1–2 at forvaltningsloven ikke kommer til anvendelse i skattesaker.

Det finnes ingen regel i ligningsloven som tilsvarer forvaltningsloven § 11 a. Etter mitt syn inneholder likevel denne bestemmelsen en helt grunnleggende forvaltningsrettslig rettighet borgerne må ha. Man kan altså ikke her slutte antitetisk (motsatt). Også i skatteretten må borgerne ha et slikt krav selv om det ikke er nedfelt i ligningsloven.

Dette bekreftes også i Lignings-ABC'en, hvor det under stikkord Endring uten klage, punkt 4.12 Lang passivitet, uttales:

«Adgang til å foreta en endring før utløpet av 10-årsfristen kan i særlige tilfeller falle bort ved passivitet fra ligningsmyndighetenes side, se HRD (Rt 1967.581) ...» (Understreket her.)

Deretter gis det referanser til ytterligere dommer uten at man drøfter eller vurderer i hvilke «særlige tilfelle» dette kan være aktuelt.

I dommen fra 1967 (Rodeløkken) uttales det blant annet:

«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 på å kunne innrette sine disposisjoner etter dette.» (Understreket her)

Høyesterett uttaler her med rene ord en regel tilsvarende den som ble nedfelt i forvaltningsloven § 11. Som også sitatet fra Lignings-ABC'en viser, er det altså det rene tidsforløpet som etter omstendighetene kan medføre at adgangen til å gjennomføre vedtaket, tapes. Det er etter min mening et forfeilet utgangspunkt å hevde at skattyter i tillegg må ha hatt grunn til å anta at saken var frafalt. Dersom skattyter også hadde grunn til å anta dette, er det åpenbart et tilleggsmoment som er relevant for den konkrete vurderingen.

Men prinsipielt sett vil det rene tidsforløpet være tilstrekkelig. Det er naturlig å vurdere om mitt syn modereres av dommen i Rt. 1974 side 558. I saken var det avholdt et bokettersyn hos en skattyter som øyensynlig ikke hadde sendt inn selvangivelse, og som forholdt seg helt passiv da han mottok bokettersynet. Det gikk over fire år fra rapporten var ferdig til varsel om endring ble sendt. Den lange saksbehandlingstiden kritiseres i dommen, men man konstaterte at i dette tilfellet var endringsadgangen ikke bortfalt.

Etter min oppfatning har denne dommen begrenset relevans i en situasjon hvor skattyter lojalt samarbeider med ligningsmyndighetene og fremskaffer, slik loven krever, de faktiske opplysningene som er nødvendige for å gjennomføre ligningen. En lojal og aktivt samarbeidende skattyter har et

helt annet krav på en oppfølging av sine saker fra ligningsmyndighetenes side.

Hva ligger i kravet om rimelig tid?

Det neste spørsmålet blir så hvorledes man kan fastsette om en avgjørelse er truffet innen rimelig tid? De to høyesterettsdommene som er nevnt ovenfor er helt konkrete i sin vurdering, men uten prinsipielle drøftelser som kan gi særlig veiledning. Rt. 1995.1883 (Slørdahl) er også viktig, fordi man ser saksbehandlings ulike ledd i sammenheng og vurderer helheten av tidsforløpet.

Etter min mening må man ta utgangspunkt i den normen som formuleres i Rodeløkken, nemlig at det må kunne kreves at beslutning om etterligning blir truffet innen rimelig tid. Dette er en helhetsvurdering og en litt annen vurdering enn at det foreligger passivitet i en enkelt periode. Det er også som nevnt en annen problemstilling enn om skattyter hadde grunn til å tro at skattesaken var bortfalt.

Ved en nærmere vurdering av dette spørsmålet er rettskildebildet for øvrig ganske interessant. Jeg viser for det første til Ole Gjems-Onstad, som i Norsk bedriftsskatterett (7. utgave) på side 1216 oppsummerer Høyesteretts aksept av sendrektighet fra ligningsmyndighetenes side med to ord: «utrolig mye». Det er for øvrig skrevet en del artikler om emnet som kaster lys over en del av problemstillingene. For meg er det likevel svært interessant å se at de mest autoritative fremstillinger bare i beskjeden grad omtaler eller vurderer emnet. Dette gjelder for det første kommentarutgaven til ligningsloven, hvor det stort sett vises til de

INNEN RIMELIG TID: Artikkelforfatteren mener at den lojale skattyter som har gitt fullstendige opplysninger, har krav på å få avgjort sin sak innen rimelig tid.

øvrige rettskilder, men hvor temaet verken vurderes eller analyseres.

Ut fra formålet som angis i ABC'ens forord, nemlig «å lette arbeidet og oppnå en riktigere og mer enhetlig praktisering av skattereglene», skulle man tro at dette måtte være stedet for nærmere å utvikle hvor grensen for den klanderverdige passiviteten her går. På denne måten ville man klargjort skattyters stilling og man ville forenklet saksbehandlingen av disse spørsmålene, som klart nok er krevende. Endelig ville man også kunnet oppnå en riktigere og mer enhetlig praktisering av skattereglene. Det er etter min mening klart kritikkverdigg at redaksjonen her ikke har tatt den utfordringen som foreligger. Verken Direktoratet eller Departementet har så langt jeg kjenner til ytret seg om disse spørsmålene.

Men i praksis rundt tilleggsskatt kan man finne nyttige synspunkter for vurdering av tidsforløpet. EMK artikkel 6 gir siktede krav på at en straffesiktelse skal avgjøres «innen rimelig tid». Det er på det rene at bestemmelsen kun har direkte relevans for spørsmålet om tilleggsskatt – for utligning av inntektsskatt er bestemmelsen ikke anvendelig. Hensynet til skattyter tilsier at det må kunne stilles større krav til en avklaring av en straffesiktelse enn til illeggelse av ordinær skatt. Ved anvendelse av EMK-artikkel 6 regnes også fristen fra siktelse foreligger inntil en endelig rettskraftig avgjørelse foreligger.

Jeg mener likevel at man kan finne nyttige impulser for vurderingen av tidsforløpet også i saken om tilleggsskatt. Jeg viser her for det første til Rt. 2004 side 134, hvor en samlet saksbehandlingstid på åtte år og seks måneder ble ansett for å gi en avgjørelse innen rimelig tid. Høyesteretts vurdering er likevel av interesse:

For det første uttales det i avsnitt 46 at skattyters søknader om kort forlengelse av svarfrister «er klarligvis uten betydning». Ønske om begrensede fristforlengelser kan altså ikke tillegges vekt ved vurderingen av tidsforløpet.

Dernest følger det av avsnittene 48–50 at man foretar en vurdering av saksbehandlings enkelte ledd, og vurderer om hvert enkelt skritt tas innen rimelig tid. Jeg tror metoden må bli den samme i vår sammenheng. Tilsvarende metode var anvendt i Rt. 2000.996 (Böhler) for tilleggsskatt og som nevnt foran i Rt. 1995.1883 (Slørdahl). De konkrete vurderingene av hva som kreves av

aktivitet på hvert trinn er av interesse, men dette blir altså ledd i en helhetsvurdering.

Staten anførte også i saken at man måtte tillegge det særlig vekt at det dreide seg om en masseproduksjon av forvaltningsavgjørelser, og at dette tydeligvis tilsier at en del skattytere må akseptere noe røffe resultater. Denne argumentasjonen er brukt i flere sammenhenger, og jeg finner den meget overraskende. Det er Staten som har utfordret forvaltningsordningen i skattesaker og selv etablert en masseforvaltning. Dette har gode grunner for seg, men disse grunnene tilsier ikke at den skattyteren som blir utsatt for urimelig saksbehandling skal måtte finne seg i dette. Det burde være tvert imot.

Hovedprinsippet er altså at det må foretas en helhetsvurdering av den samlede saksbehandlingstiden bygget på en analyse av aktivitet på hvert enkelt trinn. Dette er en objektiv vurdering. Skattyters subjektive antagelser av om saken er bortfalt eller ikke, har begrenset relevans.

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

Skattyter var styremedlem i to selskaper som utstedte aksjeopsjoner. Etter bokettersyn ble skattyter og to andre styremedlemmer foreslått lignet for betydelige beløp, fordi det etter bokettersynsrevisors oppfatning var gitt opsjoner som styrehonorar. På grunn av skatteavtaler var det en forutsetning for skattlegging i Norge at det dreide seg om styrehonorar. Sakens faktum og jus var klarlagt ved to bokettersynsrapporter datert 7/11 2002. De to øvrige styremedlemmene fikk sine saker behandlet i ligningsnemnd, overligningsnemnd, fylkesskattenemnd og endelig i riksskattenemnd, som traff sitt vedtak i april 2010. Når man ønsket det, ble det altså truffet vedtak i fire instanser på noe over sju år fra bokettersynet ble avholdt.

Gudesen ba i 2002 om at hans sak ble behandlet separat fra de to øvrige, fordi hans faktum var vesentlig annerledes. Han ba også om en rask avklaring av sin skattesak.

Dette skjedde ikke for hans vedkommende. Saken ble først tatt under reell behandling for første gangs vedtak i 2010 – åtte år etter bokettersynet.

Så gikk det ytterligere to år. Saken ble først forsøkt avgjort ved et vedtak av august 2012. Vedtaket bygde på et nytt rettslig grunnlag og en fullstendig misforståelse av de faktiske forholdene. Dette hadde sin



hovedforklaring i at eldre dokumenter fra saksbehandlingen for året 1998 ved Fredrikstad ligningskontor, var makulert – et forhold som også saksbehandler i 2010 var oppmerksom på. Likevel ble vedtak fattet bygget på feilaktige antagelser.

Da de faktiske forholdene ble klarlagt etter klage, ble det truffet et endringsvedtak i oktober 2012. Man bygde da på det faktum og den jus som var uttømmende beskrevet allerede i bokettersynsrapporten fra 2002. Det var dette vedtaket retten prøvde. Her ligger kjernen i dommen: Skattyter skal ikke måtte akseptere at ligningsforvaltningen, med full kunnskap om det relevante faktum, velger å utsette en stillingtagen til det relevante faktum i ti år. Retten avgjorde saken på det prinsipale

grunnlaget. Etter min mening hadde skattyter en sterk subsidiær argumentasjon bygget på den materielle skatteretten.

For meg, og særlig for min klient, var det en ganske forstemmende erfaring å oppleve med hvilken kraft og ensidighet saken ble prosedert for retten. Det er for meg også ganske overraskende å lese Jim Krüger Olsens artikkel i RR, fordi store deler ble anført i retten – uten at det førte frem.

Jeg finner det også svært uheldig at Krüger Olsen i sin artikkel ikke opplyser at det var han som var hovedansvarlig for avholdelse av bokettersynet i saken i 2002, han hadde et vesentlig ansvar for den manglende saksbehandlingen i den innledende fasen, han var bisitter under rettsaken, og han var også

vitne. En påstand om at dommen er oppsiktsvekkende og ikke bygd på en balansert vurdering, virker da lite skjønnsom.

Det synes for meg relativt opplagt at ankespørsmålet ikke kan ha voldt særlig tvil: dagen etter at dommen ble forkynt for min motpart, ble jeg fra Skattedirektoratet meddelt, først muntlig og så pr. epost, at det var truffet beslutning om at saken ikke skulle ankes. Det medførte igjen at sikkerheter temmelig umiddelbart ble frafalt.

Dette er en klar bekreftelse på at i alle fall Skattedirektoratet ikke kan ha vært i særlig tvil om Tingrettsdommens riktighet. At en tidligere saksbehandler ikke deler dette synet, blir da av begrenset interesse.

Merverdiavgiftssaker:

Bevisvurdering og omgåelsesnorm

Forfatteren mener at det foreligger en merverdiavgiftsrettslig omgåelsesnorm som er utledet fra skatteretten. På grunn av forskjeller i de materielle skatte- og avgiftsreglene vil den konkrete anvendelsen av omgåelsesnormen være ulik.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat (H)
Morten Fjermøros
Partner Advokatfirmaet Hjørt

Problemstilling

Det gjelder en omgåelsesnorm innen merverdiavgiftsretten.¹ Omgåelsesnormen er begrunnet i ønsket om å gjøre merverdiavgiftsreglene mer effektive enn det som følger av alminnelige rettskilderegler. Avgiftsmyndighetene gis derfor et virkemiddel for å unngå uønskede resultater som ellers ville følge av de alminnelige prinsippene for lovtolkning.²

Til tross for at omgåelsesnormen gir avgiftsmyndighetene et virkemiddel, har avgiftsmyndighetene til nå i liten grad påberopt seg denne regelen. Innholdet av omgåelsesnormen er derfor usikkert innen merverdiavgiftsområdet.³ Omgåelsesnormen innen merverdiavgiftsretten har sitt utspring i en tilsvarende regel innen skatteretten, og det er derfor naturlig å ta utgangspunkt i denne regelen. I Dyvi-saken, Rt. 2012 side 1888 avsnitt 37 heter det om den skattemessige omgåelsesnormen:

ville oppnå en fordel dersom forholdet mellom saksforholdet og lovregelen ble oppretholdt, og at det ville være en illojal utnyttelse av lovregelen å la ham oppnå denne fordelen».

3 Gjems-Onstad, Skatterett 2009 side 115 «Omgåelse og merverdiavgift», drøfter blant annet innholdet av omgåelsesnormen. Gjems-Onstad/Kildal «Lærebok i merverdiavgift» 2009 side 271 flg. legger til grunn at det er en avgiftsrettslig omgåelsesnorm, og i Gjems-Onstad/Kildal «Kommentarutgaven til Merverdiavgiftsloven» 2011 side 30, 112 og 421 drøfter de problemstillingen i ulike sammenhenger. Heggdal Larsen har i Revisjon og Regnskap 2011 nr. 5 side 55 flg. drøfter problemstillingen særlig i forhold til Invex-saken (Rt. 2011 side 213). Ida Johanne Holm Hansen har drøftet regelen i Revisjon og Regnskap 2012 side 61 flg.

«Gjennomskjæringsregelen – som er utviklet i rettspraksis og teori – består av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret er at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglens formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen [...]»

I mange administrative merverdiavgiftsavgjørelser fremgår det ikke tilstrekkelig klart hvilket faktum som legges til grunn for rettsanvendelsen. Bevisvurderingen og rettsanvendelsen gjøres under ett. I praksis kan det da være vanskelig å trekke et klart

1 Se Invex-dommen, Rt. 2011 side 213.

2 Aarbakke LoR 1970 side 7 angir, under henvisning til Woldseth (Utv. 1986 side 767–68), at «[o]mgåelse foreligger når rettsanvenderen ved en foreløpig betraktning opplever forholdet mellom et saksforhold og en lovregel slik, at den som er interessert i saksforholdet,