

er av betydning for å bedømme foretakets eiendeler, gjeld, finansielle stilling og resultat.

Store foretak som avgir redegjørelse om samfunnsansvar, må vurdere om det er relevant å opplyse om prosedyrer og tiltak som er iverksatt for å ivareta de ansattes sikkerhet. Dette kan anses å være en del av omtalen av sosiale forhold.

Det må normalt omtales dersom selskapet har vært utsatt for cyberangrep etter årsskiftet. Tiltak for å øke sikkerheten kan også være aktuelt å nevne.

Noen økonomiske sanksjoner

- Et utvalg av sentrale økonomiske sanksjoner som er innført pr. april 2022:
- Videreføring av sanksjonene fra 2014 etter annekasjonen av Krim
- Sanksjoner mot over 1000 enkeltindivider knyttet til Putin-regimet

Økonomiske sanksjoner mot:

- Finanssektoren – utestengelse fra kapitalmarkedet i EU/EØS, herunder SWIFT for enkelte banker og forbud mot å overføre Euro-sedler til Russland og Hviterussland
- Energisektoren – importforbud av kull, eksportforbud for utstyr til oljeraffinering
- Transportsektoren – stengt luftrom og varetransport landverts til EU, samt varer til luftfarten
- Råmaterialer – importforbud fra Russland av jern, stål, tømmer, sement, sjømat og brennevin
- Luksusgoder – eksportforbud til Russland
- Alle transaksjoner med Krim, Sevastopol og deler av Donetsk og Luhansk

Forvaltningens uttalelser om pågående tvistetema

Skattemyndighetene avgir mange uttalelser for å avklare eller redusere usikkerheten rundt forståelsen av en skatteregel, noe som er positivt. Når slike uttalelser skjer på forvaltningens eget initiativ og er foranlediget av pågående tvistetema, kan det imidlertid settes et spørsmålstegn ved den rettskildemessige verdien av disse.



Advokat
Stig Benestad
Konsernjuridisk
avdeling i Storebrand

Forvaltningen har en viktig funksjon med å veilede borgerne om hvordan lover og regler skal forstås. Skattemyndighetene publiserer mange uttalelser hvert år om tolkningen av skatteregler. Det skjer i lovforarbeider, stortingsmeldinger, prinsipputtalelser, rundskriv, Skatte-ABC, BFU m.m. Alt dette er

rettskildemateriale som skattytere, skattemyndigheter og domstolene bruker i sin lovtolkning. Vekten og relevansen av disse kildene følger som utgangspunkt av vanlige rettskildeprinsipper.

Slike uttalelser avgis for å avklare eller redusere usikkerheten rundt forståelsen

av en skatteregel. Det er positivt. Noen ganger er slike uttalelser initiert etter henvendelser fra skattytere eller rådgivere, og noen ganger skjer det på forvaltningens eget initiativ. De siste kan reise interessante spørsmål om deres rettskildemessige verdi når de er foranlediget av pågående tvistetema.

To høyesterettsdommer om rettskilder avgitt under pågående tvist

Evry-saken

Den første saken er HR-2016-2249-A, UTV-2016-1909, Evry-saken som gjaldt spørsmålet om fradrag for kostnader til oppkjøp som ikke blir noe av, jf. sktl. § 6-24. Saken gjaldt inntektsåret 2008. I 2015 ble lovens ordlyd endret. I forarbeidene ble lovendringen forklart med at den var en presisering av gjeldende rett.

Skattyters anførsel

Skattyter anførte i premiss 13 følgende om disse forarbeidene:

«Uttalelser i forarbeidene til den seneste endringen av § 6-24 om at også kostnader ved kjøp som ikke gjennomføres, faller inn under § 6-24 annet ledd, og at en lovfesting av dette bare er en presisering av gjeldende rett, kan ikke tillegges vekt. Denne lovendringen er foranlediget av at staten tapte saken mot Evry i tingretten.» (Min understrekning.)»

Høyesterett om anførte lovforarbeider

I premiss 32 behandler Høyesterett de lovforarbeidene **som** skattyter anførte ikke skulle tillegges vekt:

«Dette er slik bestemmelsen lød i 2008, som er det ligningsåret saken gjelder. I 2015 fikk annet ledd et tillegg, slik at leddet nå ender med ordene «uavhengig av om erverv eller realisasjon gjennomføres». Det gir en klar løsning på det spørsmålet, Høyesterett nå skal ta stilling til, men endringen kommer altså ikke til anvendelse i saken her. Lovendringen er motivert nettopp av denne saken. Det kan da heller ikke legges vekt på at departementet i Prop. 1 LS (2015–2016) side 172 gir uttrykk for at dette bare er en presisering av gjeldende rett.» (Min understrekning.)

Høyesteretts ordvalg avviker fra lagmannsretten som anså proposisjonen som etterarbeid med begrenset rettskildemessig vekt:

«Departementets uttalelser i denne proposisjonen er i forhold til denne saken å anse som etterarbeid og har begrenset rettskildemessig vekt. Samtidig må lovendringen, ut fra den begrunnelsen som er gitt for den, forstås slik at man ikke har tatt sikte på å endre gjeldende rett.» (Min understrekning.)

Lovforarbeider som var etterarbeid

At domstolene ikke kunne bruke den nye ordlyden, følger allerede av forbudet mot å gi lover tilbakevirkende kraft. Derfor var det kun et spørsmål om lovforarbeidene – som var etterarbeid i den konkrete saken – uttrykte hvordan loven var å forstå før lovendringen. Som det fremgår av dommen, kunne disse etterarbeidene ikke tillegges vekt.

Det er forståelig at skattemyndighetene ikke kunne vente til en rettskraftig dom forelå, før man fikk laget en lovtekst som klart uttrykte hvordan de ønsket den skulle fungere. Problemet oppstår imidlertid når skattemyndighetene samtidig også uttaler seg om hvordan den gamle lovteksten skal forstås. Høyesterett er tydelig på at når slike uttalelser er foranlediget av saken, skal de ikke tillegges vekt. Rettsanvender skal tolke lovteksten ut ifra den ordlyden den hadde da disposisjonen ble foretatt, og andre relevante rettskilder, men ikke den rettskilden som er foranlediget av tvistetemaet.

Ai-Lease-dommen

Den andre saken er Ai-Lease-dommen, HR-2017-2248-A, UTV-2017-1975¹ der førstvoterende i premiss 32 skriver:

«Statens syn har støtte i Lignings-ABC 2016 side 847 punkt 2.4, som trolig er utformet med utgangspunkt i den ligningsmessige behandlingen av saken her. Utover dette – som jeg mener Høyesterett nå må se bort fra – har jeg ikke funnet avgjørende holdepunkter for å kunne oppstille den normen staten

har tatt til orde for, og som jeg er redd ville kunne komme til å vise seg retts teknisk vanskelig.» (Min understrekning.)

Den uttalelsen i Lignings-ABC som Høyesterett viser til, kom inn i 2016-utgaven. Det var etter tingrettsdommen, men før lagmannsrettsdommen.

Noen refleksjoner rundt dommene

I Ai-Lease-saken kunne Høyesterett ha begrunnet hvorfor uttalelsen i Lignings-ABC ikke skulle være relevant med at den uttrykte for kort ligningspraksis, eller at det er en rettskilde med lav vekt. Høyesterett kunne også unnlatt å nevne Lignings-ABC. I stedet nevnes rettskilden og Høyesterett bemerker at den trolig er utformet med utgangspunkt i den konkrete saken, og derfor må ses bort fra.

I Evry-saken var det et behov for å foreta en lovendring. En lovendring i Ai-Lease-saken ville også vært mulig, men antagelig lite ønskelig fordi saksforholdet var av en slik art at en lovtekst ville bli veldig kasuistisk. Det er en lovgivningsmetode jeg har forståelse for at man ikke ønsker, men da må skattemyndighetene også akseptere at det kommer resultater der utfallet er et annet enn man ønsket, og heller ikke forsøke å påvirke lovtolkningen med uttalelser e.l.

Begrunnet hvorfor rettskildene ikke skal vektlegges

Begge dommene formulerer nøkternt hvorfor de aktuelle rettskildene ikke skal tillegges vekt. Høyesterett kunne kommet rundt disse rettskildene uten store anstrengelser, men velger likevel å omtale dem og forklare hvorfor de ikke skal tillegges vekt. Det kan leses som en kritikk av skattemyndighetenes praksis med å avgi uttalelser når det er en tvist om et rettsspørsmål. Uansett må de leses som en anvisning av denne typen uttalelsers rettskildemessige verdi.

Det vil være et bevisspørsmål om en uttalelse er foranlediget av en sak. Det

¹ Det var ingen av de samme dommene som i Evry-saken. Det oppfatter jeg som at Høyesterett er temmelig omforent om hvordan de ser på uttalelser gitt i anledning saken.

kan neppe stilles krav om en direkte kobling mellom den konkrete skattyter og en uttalelse. Det må være tilstrekkelig at det gjelder samme rettsspørsmål det er tvist om. I proposisjonen i Evry-saken, ble det f.eks. vist til at det var flere saker om samme spørsmål. Det avgjørende er derfor om uttalen er avgitt i anledning et omtvistet rettsspørsmål.

Innsynsrett i skattemyndighetenes kommunikasjon

Dette kan reise interessante spørsmål om innsynsrett i kommunikasjon mellom ulike etater hos skattemyndighetene. Skattemyndighetene bør ikke kunne vinne en sak på at man nekter innsyn når en rettskilde ellers ikke skulle vært tillagt vekt, dersom kommunikasjonen mellom de ulike etatene hadde vært kjent. Det handler om det offentlige troverdighet og tillitsskapende virksomhet, og idealet om riktig resultat. Siden det er nok at en uttalelse må anses å ha sammenheng med et omtvistet rettsspørsmål, og ikke en konkret sak, behøver ikke spørsmålet om innsynsrett settes på spissen.

Er skattemyndighetenes praksis endret etter disse dommene?

Etter disse to dommene skulle man forvente at skattemyndighetene avvikelte – eller i hvert fall utviste forsiktighet med – praksisen om å komme med nye rettskilder som er foranlediget av en sak. Det mener jeg ikke er tilfelle.

Livsforsikringsselskaper – uenighet om måletidspunkt

Et relativt ferskt eksempel er overgangsreglene til de nye reglene om beskatning av livsforsikringsselskaper. Etter de nye reglene skal inntekt fastsettes etter regnskapsreglene. Disse reglene ble vedtatt i 2018 med virkning fra og med 2018. Det ble gitt en overgangsregel for 2018 for å skattlegge eller tapsføre de forskjellene det innebar å gå fra skatteverdier til regnskapsverdier. Noen forsikringsselskaper er/var uenig i skattemyndighetenes tolkning av overgangsbestemmelsen.² Enkelt sagt gjelder uenigheten om

det er skatteverdien av eiendeler pr. 31.12.2018 som skal måles mot regnskapsverdiene, eller om det er verdiene pr. 31.12.2017, slik skatteetaten mener.

Den opprinnelige overgangsregelen, vedtatt høsten 2018 i forbindelse med statsbudsjettet, lød slik:

«For inntektsåret 2018 fastsettes skattemessige verdier og forpliktelser per 31. desember 2018 i tråd med regnskapsreglene, for så vidt gjelder eiendeler som forvaltes i investeringsvalg- eller kollektivportefølje i livsforsikringsforetak og pensjonsforetak. Endringen av skattemessige verdier mv. er skattepliktig eller fradragsberettiget for inntektsåret 2018.»

Dette har noen forsikringsselskaper tolket dithen at det er verdiene som er i behold pr. 31.12.2018 som skal fastsettes i tråd med regnskapsreglene.

Dette er skattemyndighetene ikke enige i. Departementet fremmet høsten 2019 i skatteproposisjonen, Prop. 1 LS (2019-2020), et forslag om endring av overgangsreglene. Forslaget ble fremmet i pkt. 16.3 under kapittelet om opprettinger og presisering av lovtekst mv.

Ved lovendringen i 2019 ble annet punktum endret ved at «*fra 2017 til 2018*» ble tilføyd:

«Endringen av skattemessige verdier fra 2017 til 2018 er skattepliktig eller fradragsberettiget for inntektsåret 2018.» (Min understrekning.)

Begrunnelsen for ny lovtekst

Som begrunnelse for den nye lovteksten skriver departementet:

«Forståelsen av overgangsregelen som er omtalt ovenfor, er etter det departementet kjenner til, lagt til grunn av de fleste av foretakene som overgangsregelen gjelder for. Likevel har et fåtall foretak lagt til grunn ved egenfastsettingen for 2018 at det først skal fastsettes skattemessige

verdier for inntektsåret 2018 i tråd med de opphevede reglene om beskatning av livsforsikrings- og pensjonsforetak som gjaldt for inntektsåret 2017 og deretter nye skattemessige verdier for inntektsåret 2018 i tråd med de gjeldende reglene. Differansen mellom tenkte og reelle skattemessige verdier skal så inntekts- eller fradragsføres. Denne tolkningen av bestemmelsen er ikke riktig. For å unngå mulig uklarhet rundt dette spørsmålet, foreslår departementet en presisering i overgangsregelens tredje ledd.

Endringen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018.»

Forholdet til grunnloven § 97

Lovendringens forhold til grunnloven § 97 om forbudet mot tilbakevirkende kraft må kort kommenteres. Den nye loven ble gitt i 2019 med ikrafttredelse for inntektsåret 2018. I Arves trafikk-skole RT-2006-293, UTV 2006-343, avsnitt 62 er det en gjennomgang av grl. § 97 på skatterettens område: «I vid utstrekning er det også – med utgangspunkt i plenumsdommen i [Rt-1925-588](#) – akseptert at inntekts- og fradragsregler kan endres med tilbakevirkende kraft innenfor inntektsåret dersom lovgiveren har funnet det nødvendig.»

Lovendringer senere enn ved utløpet av inntektsåret vil være i strid med tilbakevirkningsforbudet. Det er påfallende at forholdet til grl. § 97 ikke er drøftet i lovforarbeidene.³ Det kan være fordi lovendringen presenteres som en presisering og ikke en materiell endring, og dermed ikke er tilbakevirkende. Men som det fremgår av sitatet fra forarbeidene over, er den nye lovteksten gitt for å klargjøre at de foretakene som er uenige i skatteetatens tolkning, tar feil. Av det følger, etter min oppfatning, at den nye lovteksten er en materiell endring som rammes av tilbakevirkningsforbudet. Om lovteksten er ugyldig, kan

³ Grunnlovsstriden ble vurdert for den opprinnelige ordlyden til overgangsregelen, men det gjaldt en lovendring *innen* utløpet av inntektsåret, se Prop. 1 LS (2018-2019) pkt 7.4.17. Spørsmålet er også drøftet i kontorvedtak referert i UTV 2022 s. 310. Den saken gjelder ikke Storebrand Livsforsikring AS.

² Storebrand Livsforsikring AS er blant disse.

den heller ikke være utgangspunktet for lovtolkningsprosessen. Det vil være den opprinnelige lovteksten. Og forarbeidene (som strengt tatt er etterarbeider siden de er utarbeidet året etter loven gjelder), må endre status fra for-/etterarbeider til en ordinær uttalelse.

Lovendring foranlediget av pågående saker

Selv om man skulle komme til at den nye lovteksten ikke er i strid med tilbakevirkningsforbudet, fremgår det tydelig at lovendringen er foranlediget av de pågående sakene. Jeg ville forventet at forholdet til Evry-dommen ble drøftet siden lovforslaget åpenbart er motivert av et aktuelt, løpende spørsmål.

I Evry-dommen hadde tolkningsspørsmålet også betydning fremover i tid. Det var derfor legitimt og forståelig at skattemyndighetene fremmet en lovendring for å tydeliggjøre anvendelsesområdet. Det var kun i saker fra før lovendringen at forarbeidene (som jo var etterarbeider i den konkrete saken) ikke kunne tillegges vekt.

Et slikt behov for å regulere fremover i tid foreligger ikke i forsikringsselskaps-sakene. Overgangsreglene gjaldt bare for 2018. Det må derfor karakteriseres som noe spesielt at det kommer en lovendring høsten 2019 som bare skal ha virkning tilbake i tid. Det blir litt som om offsidereglene endres ett år etter at fotball-VM er ferdig, med virkning for alle kampene.

Selv om lovendringen fremstilles som en presisering, er uttalelsen motivert av saken, og kan derfor ikke tillegges vekt, jf. følgende fra Evry-dommen (også sitert foran):

«Det kan da heller ikke legges vekt på at departementet i Prop.1 LS (2015–2016) side 172 gir uttrykk for at dette bare er en presisering av gjeldende rett.» (Min understrekning.)

Det skal bli interessant å se utviklingen i disse sakene om hvorvidt disse etterarbeidene blir anført og om de blir tillagt vekt.



Kort oppsummert innebærer Evry- og Ai Lease-dommene at rettsanvendere ikke skal tillegges vekt på rettskilder som skattemyndighetene har laget og som er foranlediget av et tvistetema.

Oppsummering

Kort oppsummert innebærer Evry- og Ai Lease-dommene at rettsanvendere ikke skal tillegges vekt på rettskilder som skattemyndighetene har laget og som er foranlediget av et tvistetema. Rettskilder som ikke er foranlediget av en sak, vil fortsatt ha den vekten som følger av dens rettskildemessige status.

Evry- og Ai Lease-dommene innebærer ikke at skattemyndighetene ikke lenger kan avgi uttalelser, eller være forsiktige med eller begrense sin veiledning og avklarende fortolkninger av regelverket. Det er prinsipputtalelser og lovpresiseringer som er foranlediget av et tvistetema hvor forsiktighet må utøves.

Det vil komme situasjoner der skattemyndighetene ser et behov for å klargjøre rettsspørsmålet før en rettskraftig dom foreligger, slik som i Evry-dommen. Det ryddigste vil da være å angi

at den nye rettskilden skal virke fremover i tid. Det finnes eksempler på at skattemyndighetene har sagt at man ikke skal endre bakover i tid.⁴ Så får de holde åpent hvordan et rettsspørsmål skal tolkes bakover i tid. Det betyr at praksisen med å si at en lovendring er en *presisering* av den tidligere lovbestemmelsen, ikke lenger bør videreføres.

At det norske samfunnet er velfungerende, skyldes utstrakt tillit bl.a. til norsk forvaltning. Tilliten er tuftet på at forvaltningen ikke skal ha egeninteresser, men være en god forvalter av de reglene som er gitt. Det er unødvendig å bryte ned denne tilliten med å utarbeide rettskilder for å forsøke å påvirke tolkningstvil der det er tvist om et rettsspørsmål.

⁴ Se f.eks. Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 15.05.2019, § 16-40: Ny tekst til Skatte-ABC.