

Saksnr. 18/4402

07.12.2018

**Høringsnotat –
endring av
skattepliktiges
skattefastsetting som
følge av
myndighetenes
søksmål mot en
klagenemnd**

Innhold

1	Innledning og sammendrag	3
2	Bakgrunn	3
3	Departementets vurderinger	5
4	Administrative og økonomiske konsekvenser	13
5	Ikrafttredelse	14
6	Forslag til lovtekst.....	14

1 INNLEDNING OG SAMMENDRAG

Skatteforvaltningsloven § 15-2 første ledd fastsetter at Finansdepartementet kan gå til søksmål for å få prøvd om et vedtak fra en skatteklagenemnd bygger på feilaktig faktisk grunnlag eller uriktig oppfatning av et rettsspørsmål. Det har vært reist spørsmål om hvilken betydning et søksmål mellom departementet og nemnda skal ha for den skattepliktige som vedtaket gjelder. Etter departementets vurdering følger det av skatteforvaltningsloven § 12-1 tredje ledd bokstav a at skattemyndighetene har plikt til å endre skattefastsettingen til den skattepliktige dersom departementet får medhold i søksmål mot nemnda. Departementet foreslår likevel en lovendring for å klargjøre hvordan loven skal forstås på dette punktet. Endringen vil også gjelde for kommunenes søksmålsadgang etter § 15-2 annet og tredje ledd.

Ettersom forslaget kun er en presisering av gjeldende rett, vil forslaget ikke ha administrative eller økonomiske konsekvenser for departementet, Skatteetaten eller de skattepliktige.

Departementet tar sikte på å fremme forslaget for Stortinget i løpet av våren 2019, og at en eventuell lovendring skal tre i kraft straks.

2 BAKGRUNN

Det finnes i dag tre uavhengige nemnder som behandler klager på vedtak om skattefastsetting: Skatteklagenemnda, Skatteklagenemnda for Svalbard og Klagenemnda for petroleumsskatt, jf. skatteforvaltningsloven § 13-3 annet til fjerde ledd. Nemndsbehandlingen avslutter den forvaltningsmessige delen av en skattesak i den forstand at nemndsvedtaket ikke kan påklages av den skattepliktige eller omgjøres av skattemyndighetene eller departementet.

Et nemndsvedtak kan likevel angripes ved søksmål. Skatteforvaltningsloven § 15-1 har regler om den skattepliktiges søksmålsadgang. Etter § 15-2 første ledd har også departementet adgang til å anlegge søksmål mot et nemndsvedtak. Bestemmelsen lyder:

«Departementet kan ved søksmål få prøvd om nemndsvedtak i sak om fastsetting av skatt skal oppheves helt eller delvis fordi det bygger på feilaktig faktisk grunnlag eller uriktig oppfatning av et rettsspørsmål.»

Skatteforvaltningsloven § 15-2 første ledd viderefører departementets adgang til rettslig prøving av nemndsavgjørelser som fulgte av ligningsloven § 11-2 og merverdiavgiftsloven § 20-2. Merverdiavgiftsloven § 20-2 erstattet i sin tid en bestemmelse om at departementet kunne omgjøre vedtak truffet av Klagenemnda for merverdiavgift, jf. Ot. prp. nr. 76 (2008-2009) kapittel 9.

Det er forutsatt at departementets søksmålsadgang bare skal brukes i et fåtall tilfeller. I forarbeidene, Prop. 38 L (2015-2016) punkt 21.3.1, er de tidligere bestemmelsene i ligningsloven § 11-2 og merverdiavgiftsloven § 20-2 beskrevet som *«sikkerhetsventiler for de tilfeller hvor skattemyndighetene, først og fremst de uavhengige nemndene, treffer avgjørelser staten og kommunene ikke ønsker skal bli stående»*. Ved vurderingen av om det bør være søksmålsadgang etter skatteforvaltningsloven uttalte departementet følgende i Prop. 38 L (2015-2016) punkt 21.3.3:

«Det kan reises spørsmål om det er behov for en adgang for staten til å gå til søksmål i skattesaker. De gjeldende bestemmelsene om statlig søksmålsadgang benyttes sjelden i praksis. Det kan anføres at departementet bør ta initiativ til å endre skattelovgivningen med framtidig virkning i tilfeller hvor det er uenig i tolkningen av reglene, i stedet for å kreve overprøving av det enkelte vedtak.

Etter departementets vurdering er det likevel hensiktsmessig med en søksmålsadgang for departementet i tilfeller hvor det mener at et vedtak om skattefastsetting ikke kan bli stående, eksempelvis saker av prinsipiell art og saker som har svært stor provenymessig betydning. Søksmålsadgangen bør imidlertid ikke være generell. Det er først og fremst i

saker hvor skatteklagenemnda har truffet vedtak, at det er behov for en sikkerhetsventil som gir departementet hjemmel til å gå til sak. [...]

Departementet understreker at bestemmelsen er ment som en sikkerhetsventil som bare bør benyttes i helt spesielle tilfeller.»

Per 30. november 2018 har departementet benyttet søksmålsadgangen ved to anledninger. I begge sakene fant departementet behov for å avklare om merverdiavgiftsloven § 8-1 gir en avgiftspliktig rett til fradrag for inngående avgift på anskaffelser tilknyttet omsetning som er unntatt fra avgiftsplikt.

I 2016 tok departementet ut stevning mot Skatteklagenemnda i en sak som gjaldt spørsmål om fradragsrett for anskaffelser tilknyttet salg av aksjer. Oslo tingrett avsa dom i saken 3. oktober 2017. Departementet fikk medhold i at den avgiftspliktige ikke hadde fradragsrett. Dommen ble ikke anket og er rettskraftig.

I august 2018 tok departementet ut stevning mot nemnda i fem saker som alle gjelder fradragsrett for anskaffelser tilknyttet salg av fast eiendom. Sakene er berammet for Oslo tingrett mai 2019.

Søksmål etter skatteforvaltningsloven § 15-2 første ledd skal rettes mot nemnda ved lederen, jf. § 15-3 tredje ledd. Den skattepliktige er ikke part i saken, og dommen vil derfor ikke være rettskraftig overfor vedkommende. Den skattepliktige skal likevel varsles om søksmålet etter § 15-2 fjerde ledd, og han eller hun kan tre inn som partshjelper etter de alminnelige prosessreglene, jf. Prop. 38 L (2015-2016) punkt 21.3.3.

3 DEPARTEMENTETS VURDERINGER

Det har vært reist spørsmål om hvilken betydning utfallet av et søksmål anlagt etter skatteforvaltningsloven § 15-2 første ledd, skal ha for den skattepliktige som vedtaket

gjelder. Skatteforvaltningsloven har ingen bestemmelse som eksplisitt regulerer dette spørsmålet. Spørsmålet har heller ikke kommet på spissen i rettspraksis.

Problemstillingen har stor praktisk betydning for den skattepliktige. Dersom departementet får medhold i søksmålet og utfallet gjøres gjeldende overfor den skattepliktige, vil skattefastsettingen bli endret i samsvar med dommen. Dersom dommen på den annen side ikke gjøres gjeldende overfor den skattepliktige, vil skattefastsettingen bli stående. Dommen vil i så fall bare avklare hvordan rettsreglene skal forstås og få betydning som rettskilde i senere saker.

Det forholdet at den skattepliktige ikke er part i saken og at dommen ikke har rettskraft overfor ham eller henne, tilsier isolert sett at søksmålet ikke skal få betydning for den skattepliktiges skattefastsetting. Etter departementets vurdering følger det likevel av skatteforvaltningsloven at den skattepliktiges skattefastsetting skal endres dersom departementet får medhold i et søksmål etter § 15-2 første ledd. Departementet gjør i det følgende rede for grunnlaget for dette standpunktet.

Skatteforvaltningsloven § 12-1 tredje ledd bokstav a fastsetter at skattemyndighetene har plikt til å ta en skattefastsetting opp til endring når endringen *«følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål»*. I § 12-8 bokstav a er det en egen fristbestemmelse som fastsetter at de alminnelige fristene for endring av skattefastsetting ikke gjelder ved endringer i slike tilfeller. Både § 12-1 tredje ledd bokstav a og § 12-8 bokstav a er generelle i den forstand at de ikke skiller mellom søksmål etter § 15-2 første ledd og søksmål der den skattepliktige er part. Lovens ordlyd stiller dermed ikke som betingelse at den skattepliktige er part i saken som kan føre til endring av skattefastsettingen.

Forarbeidene og forhistorien til skatteforvaltningsloven § 15-2 første ledd taler etter departementets vurdering for at det skal være endringsadgang overfor den skattepliktige.

I forarbeidene til skatteforvaltningsloven § 15-2 første ledd, Prop. 38 L (2015-2016) punkt 20.3.3, uttales det at søksmålsadgangen blant annet kan tenkes brukt i saker av «*svært stor provenymessig betydning*». Et søksmål mellom departementet og nemnda vil bare kunne få provenymessig betydning dersom skattefastsettingen til den skattepliktige kan endres i etterkant av domsavsigelsen. Uttalelsen forutsetter derfor at utfallet av søksmålet skal kunne gjøres gjeldende overfor den skattepliktige.

Skatteforvaltningsloven § 15-2 første ledd er som nevnt en videreføring av ligningsloven § 11-2 og merverdiavgiftsloven § 20-2. I forarbeidene til merverdiavgiftsloven § 20-2, Ot.prp. nr. 76 (2008-2009), er det flere uttalelser som taler for at søksmål mot Klagenemnda mot merverdiavgift skulle få betydning for den avgiftspliktige.

For det første er det i punkt 9.4.2 lagt til grunn at det skal fattes et nytt vedtak i saken dersom departementet får medhold i søksmål mot nemnda:

«Dersom departementet når fram med et søksmål etter forslaget § 20-2, vil retten avsi dom for at Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak oppheves. Saken går så tilbake til klagenemnda, som behandler saken på ny og treffer nytt vedtak. Under denne nye klagebehandlingen har avgiftssubjektet fulle forvaltningsrettslige partsrettigheter. Videre kan subjektet bringe det nye klagevedtaket inn for domstolene om det skulle være ønskelig.»

For det andre fremgår det av spesialmerknadene til § 20-2 (side 82) at søksmålsadgangen erstattet departementets adgang til å omgjøre vedtak fra Klagenemnda for merverdiavgift. Det er ikke tvilsomt at en omgjøring hadde skattemessig virkning for den avgiftspliktige. Hensikten med omleggingen til søksmålsrett var ifølge forarbeidene å flytte søksmålsbyrden fra den skattepliktige til departementet. Med denne endringen måtte departementet anlegge søksmål mot nemndas vedtak i stedet for å omgjøre vedtaket dersom departementet var uenig i

nemndas avgjørelse. Formålet med lovendringen var altså ikke å frata departementet muligheten til å oppnå endring av avgiftsfastsettingen til den avgiftspliktige.

Departementet er ikke kjent med rettskilder som belyser spørsmålet om søksmål etter ligningsloven § 11-2 skulle få betydning for ligningen til den skattepliktige. Søksmålsadgangen etter § 11-2 ble så vidt departementet vet ikke benyttet.

Høyesterett har behandlet to saker som har betydning for tolkningen av skatteforvaltningsloven § 12-1 første ledd bokstav a og § 12-8 bokstav a. Sakene gjaldt de tidligere bestemmelsene i ligningsloven § 9-5 nr. 1 bokstav a og § 9-6 nr. 5 bokstav c, som er videreført i skatteforvaltningslovens bestemmelser.

I kjennelsen HR-2010-1871-U la Høyesteretts ankeutvalg til grunn at en rettskraftig dom kun vil ha rettskraftvirkninger overfor den skattepliktige som hadde vært part i den tidligere rettssaken. Kjennelsen gjaldt tvangsdekning overfor A med grunnlag i vedtak om fastsetting av personinntekt for A fra selskapet A AS, som i sin tur bygget på en rettskraftig dom om skattefastsettingen til A AS. Høyesterett uttalte følgende i avsnitt 21:

«Etter ankeutvalgets syn får fristbestemmelsen i [ligningsloven § 9-6] nr. 5 bokstav c dessuten bare anvendelse i forhold til en skattyter som var part i den rettskraftige avgjørelsen. Selv om den rettskraftige avgjørelsen går ut på endring som kan ha betydning for andre skattytere, gir bestemmelsen ikke likningsmyndighetene en tilleggsfrist på ett år. For endring i slike tilfeller gjelder fristene i nr. 1-4.»

Videre uttalte ankeutvalget blant annet følgende i avsnitt 23:

«(...) Det er imidlertid ikke grunnlag for å anta at bestemmelsen ikke er ment som en tilleggsfrist, og at fristen bare får anvendelse overfor skattyter som har vært part i rettssaken. Rettskraftvirkninger vil bare foreligge mellom partene i rettssaken.

I en dom fra 2016, HR-2016-988-A, kom derimot Høyesterett til at endringsadgangen strekker seg lenger enn den materielle rettskraften. Saken gjaldt tilordning av en fordring på gjennomskjæringsgrunnlag. Ved den ordinære ligningen hadde skattemyndighetene fraveket den skattepliktiges selvangivelse til ugunst for to inntektsår og til gunst for ett år. Den skattepliktige tok ut søksmål for de to første årene. I HR-2008-1981-A ga Høyesterett den skattepliktige medhold og opphevet ligningen for disse årene. Skattemyndighetene endret deretter ligningen for alle tre årene, også for det året som ikke var omfattet av rettssaken. Spørsmålet for Høyesterett i 2016-saken var dermed om en dom der tilordningen for de to årene til ugunst ble opphevet, også utløste endringsadgang mellom de samme parter for det året der tilordningen var til gunst.

Høyesterett kom til at det også forelå endringsadgang for det tredje året som følge av dommen fra 2008. Etter å ha gjennomgått ordlyd, forarbeider og rettspraksis, uttalte Høyesterett følgende:

«(47) Det er et klart behov for at endringskompetansen, og plikten, i ligningssaker rekker noe lenger enn den materielle rettskraft. Som denne saken illustrerer, er det formelle søksmålsgrunnlag knyttet til det enkelte inntektsår. Sak kan derfor bli reist bare for ett år selv om det samme faktiske eller rettslige spørsmål er avgjørende også for andre år. Det kan dermed utvetydig følge av en dom hva resultatet må bli også for inntektsår som ikke er omfattet av saksanlegget. Det er da 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.

(48) Både reglene om endringskompetanse og fristreglene er viktige rettsikkerhetsgarantier for skattyterne. Utover det som direkte følger av dommens materielle rettskraft, må derfor adgangen til å ta opp en ligning som følge av en domstolsavgjørelse være snever. Men i alle fall hvor ligningsmyndighetene har løst et

klassifikasjons- eller tilordningsspørsmål for en transaksjon på samme måte for flere inntektsår, og det foreligger rettskraftig dom for ett av årene, mener jeg myndighetene må ha rett, og plikt, til å ta opp ligningen også for de øvrige årene. Jeg kan ikke se at det har noen betydning om alle årene, som i saken her, er behandlet i samme vedtak, eller om det foreligger flere vedtak. Det avgjørende må være om det dreier seg om samme transaksjon, og om klassifikasjons- eller tilordningsspørsmålet er løst likt.»

På bakgrunn av dommen fra 2016, legger departementet til grunn at endringsadgangen etter skatteforvaltningsloven § 12-1 første ledd bokstav a strekker seg noe lengre enn den materielle rettskraften.

Den skattepliktige vil som nevnt ikke være part i søksmålet mellom departementet og nemnda. På dette punktet ligner endringssaker som følge av søksmål etter § 15-2 første ledd mer på saken som Høyesterett behandlet i 2010 enn dommen fra 2016. Kjennelsen fra 2010 gjaldt tvist mellom skattemyndighetene og AS A, mens den etterfølgende endringen gjaldt As ligning. Saken fra 2016 gjaldt endring av den skattepliktiges skattefastsetting hvor den skattepliktige selv hadde vært part i det forutgående søksmålet. Isolert sett kan dette tale for at sammenhengen mellom et søksmål mot en klagenemnd og en etterfølgende endringssak mot den skattepliktige vil være for fjern til at man kan si at *«endringen følger av, eller forutsettes i»* dommen.

Den saklige sammenhengen mellom søksmål anlagt etter skatteforvaltningsloven § 15-2 og den etterfølgende endringssaken mot den skattepliktige er imidlertid sterkere enn i begge de nevnte Høyesterettsdommene. I realiteten er det den skattepliktiges skattefastsetting som blir behandlet av domstolene når departementet går til søksmål mot nemnda, og det er dermed en svært nær sammenheng mellom søksmålet og den etterfølgende endringssaken. Dette trekker etter departementets vurdering klart i retning av at vilkåret om at endringen *«følger av, eller forutsettes i»* utfallet av søksmålet, er oppfylt.

I 2016-dommens premiss 47 la Høyesterett vekt på at det var «*behov*» for å endre skattefastsettingen til den skattepliktige. Etter departementets vurdering er det et tilsvarende behov for å endre skattefastsettingen til den skattepliktige i etterkant av departementets søksmål mot nemnda. Som nevnt er departementets søksmålsadgang blant annet begrunnet i provenymessige hensyn. For at denne søksmålsretten skal bli effektiv, må saken kunne få betydning for den skattepliktiges skattefastsetting.

I premiss 48 uttalte Høyesterett at reglene om endringskompetanse og fristspørsmålet er viktige rettssikkerhetsgarantier for de skattepliktige. Når skattefastsettingen endres som følge av en dom i en sak mellom departementet og nemnda, vil disse hensynene bli ivaretatt gjennom varselet om søksmålet etter skatteforvaltningsloven § 15-2 fjerde ledd og den skattepliktiges adgang til å tre inn som partshjelper. Varselet om søksmålet medfører på samme måte som et alminnelig varsel etter skatteforvaltningsloven § 5-6, at den skattepliktige kan innrette seg etter mulighetene for en endring av skattefastsettingen.

Etter en samlet vurdering av lovens ordlyd, forarbeider og forhistorie, samt eksisterende rettspraksis, er departementet av den oppfatning at skatteforvaltningsloven § 12-1 tredje ledd bokstav a pålegger skattemyndighetene å endre den skattepliktiges skattefastsetting dersom departementet får medhold i et søksmål mot nemnda. Departementet understreker imidlertid at spørsmålet ikke er avklart i praksis.

Uavhengig av hva som følger av gjeldende rett, er departementet av den oppfatning at den mest hensiktsmessige løsningen er at utfallet av et søksmål mellom departementet og nemnda får betydning for den skattepliktiges skattefastsetting.

Begrunnelsen for dette er først og fremst hensynet til riktig beskatning. Spørsmålet i et søksmål mellom departementet og nemnda er om vedtaket bygger på feilaktig faktisk grunnlag eller uriktig oppfatning av et rettsspørsmål. Dersom departementet får

medhold i søksmålet, har den skattepliktige ikke blitt skattlagt på riktig måte. Den skattepliktige kan etter departements vurdering ikke ha en berettiget forventning om å bli skattlagt på annen måte enn det som følger av dommen.

Hensynet til den skattepliktiges rettssikkerhet er ivaretatt ved at det gjelder en søksmålsfrist på seks måneder jf. skatteforvaltningsloven § 15-4 første ledd. I tillegg skal den skattepliktige som nevnt varsles om søksmålet. Den skattepliktige kan dermed innrette seg etter muligheten for en endring av skattefastsettingen og vurdere om han eller hun skal tre inn som partshjelper i saken. Under den etterfølgende endringssaken har den skattepliktige fulle partsrettigheter etter skatteforvaltningsloven. Den skattepliktige kan også bringe det nye vedtaket inn for domstolene.

Skatteforvaltningsloven § 12-8 bokstav a fastsetter at de alminnelige fristene for å endre skattefastsettingen etter § 12-6 ikke gjelder når endringen følger, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål. Bestemmelsen innebærer at skattemyndighetene kan endre skattefastsetting etter et søksmål mot en nemnd, selv om fristene i § 12-6 er utløpt. Paragraf 12-8 oppstiller ikke noen egen frist for når skattemyndighetene skal gjennomføre endringer som følge av søksmål. Departementet forutsetter imidlertid at en slik endring gjennomføres relativt raskt.

Nemndas uavhengige stilling vil etter departementets vurdering heller ikke bli svekket dersom utfallet av søksmålet gjøres gjeldende overfor den skattepliktige. Hvorvidt nemnda er uavhengig eller ikke, beror på om den kan instrueres om innholdet i sine avgjørelser i forkant, og om dens avgjørelser kan omgjøres i etterkant, jf. skatteforvaltningsloven § 2-9. En endring i medhold av § 12-1 tredje ledd bokstav a kan i prinsippet anses som et inngrep i denne uavhengigheten, men det er et inngrep som følge av en søksmålsadgang som lovgiver har åpnet for. Det følger av § 2-9 annet ledd annet punktum at forbudet mot å endre nemndsvedtak ikke gjelder for endringer etter § 12-1 tredje ledd.

Etter departementets vurdering viser redegjørelsen ovenfor at skatteforvaltningsloven § 12-1 tredje ledd bokstav a pålegger skattemyndighetene å endre skattefastsettingen til den skattepliktige dersom departementet får medhold i et søksmål om et nemndsvedtak. Etter departementets syn er dette også den mest hensiktsmessige løsningen.

Som nevnt innledningsvis er det likevel reist spørsmål ved hvordan skatteforvaltningsloven skal tolkes på dette punktet. Hensynet til forutberegnelighet tilsier etter departementets vurdering at rettsstilstanden bør fremgå klarere av loven enn den gjør i dag. Departementet foreslår derfor en presisering i skatteforvaltningsloven § 12-1 tredje ledd bokstav a som gjør det klart at skattemyndighetenes plikt til å endre skattefastsettingen som følge av søksmål, også gjelder ved søksmål etter § 15-2. Presiseringen består av at bestemmelsen får et nytt annet punktum som lyder: *«Dette gjelder også søksmål etter § 15-2.»*

Etter skatteforvaltningsloven § 15-2 annet og tredje ledd har kommunen adgang til å gå til søksmål for å få avklart beskatningsretten i enkelte angitte tilfeller. Heller ikke i disse sakene vil den skattepliktige være part i saken. Departementet legger til grunn at spørsmålet om endringsadgang overfor den skattepliktige etter slike søksmål må løses på samme måte som når departementet har gått til sak mot nemnda. Den foreslåtte presiseringen i § 12-1 tredje ledd bokstav a omfatter også søksmål etter § 15-2 annet og tredje ledd.

4 ADMINISTRATIVE OG ØKONOMISKE KONSEKVENSER

Departementets syn er at den foreslåtte endringen kun er en presisering av gjeldende rettsstilstand. Endringen vil derfor ikke innebære økonomiske eller administrative konsekvenser verken for Finansdepartementet, Skatteetaten eller de skattepliktige.

5 IKRAFTTREDELSE

Departementet tar sikte på å fremme forslaget for Stortinget i løpet av våren 2019, og at en eventuell lovendring skal tre i kraft straks.

6 FORSLAG TIL LOVTEKST

Forslag til lov om endring av skatteforvaltningsloven

I

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning skal § 12-1 tredje ledd bokstav a lyde:

- a) endringen følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål. *Dette gjelder også søksmål etter § 15-2.*

II

Loven trer i kraft straks.