



# NORGES HØYESTERETT

Den 10. mai 2016 avsa Høyesterett dom i

**HR-2016-00988-A, (sak nr. 2015/1044), sivil sak, anke over dom,**

ConocoPhillips Skandinavia AS (advokat Eirik Jensen)

mot

Staten v/Oljeskattekontoret (Regjeringsadvokaten  
v/advokat Henrik Kolderup)

## STEMMEGIVNING :

- (1) Dommer **Kallerud**: Saken gjelder gyldigheten av ligningen for Norske Conoco AS for 2002. Den reiser særlig spørsmål om det "følger av" Høyesteretts dom i Rt. 2008 side 1537, som gjaldt selskapets ligning for 2000 og 2001, at også ligningen for 2002 skal tas opp til endring, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a.
- (2) Norske Conoco AS har senere endret navn, og part i saken for Høyesterett er ConocoPhillips Skandinavia AS. I likhet med i Rt. 2008 side 1537 benyttes forkortelsen NCAS om dette selskapet.
- (3) Conoco (U.K.) Limited kjøpte i juni 2000 Saga Petroleum UK Limited. I kjøpekontrakten var det bestemt at kjøperen – mot å betale 155 millioner USD – også skulle overta en fordring som Saga Petroleum International AS hadde på datterselskapet Saga Petroleum UK Limited – "Sagafordringen". Dette ble ordnet slik at fordringen ble ervervet av Conoco Investment Norge AS (CIN) som var et heleid datterselskap av NCAS. Finansieringen ble besørget gjennom et egenkapitalinnskudd fra NCAS til CIN.
- (4) NCAS var særskattepliktig etter petroleumsskatteloven slik at selskapets inntekter ble beskattet med 78 prosent. CIN hadde ikke virksomhet som falt inn under petroleumsskatteloven og ble skattlagt etter den ordinære satsen på 28 prosent.
- (5) Den ordningen som ble valgt for ervervet av Sagafordringen åpnet for at NCAS krevde fradrag for renteutgifter i selskapets særskattepliktige inntekt mens renteinntektene ble tatt til beskatning i CIN. Fordringen løp i inntektsårene 2000, 2001 og 2002. Samlet ga dette en betydelig skattefordel for Conocokonsernet. Saksforholdet er nærmere beskrevet i Rt. 2008 side 1537 avsnitt 2–10.

- (6) Selskapenes selvangivelser ble lagt til grunn ved den ordinære ligningen for årene 2000 og 2001. Ligningsmyndighetene tok imidlertid opp endringssak, og Oljeskattenemda vedtok 27. august 2003 at Sagafordringen skulle tilordnes NCAS for årene 2000 og 2001, som var de årene det da forelå ligning for. Den endrede tilordningen var begrunnet i gjennomskjæringsbetraktninger.
- (7) Oljeskattekontoret varslet 17. desember 2003 NCAS om at "... det kan bli aktuelt å foreta endring for inntektsåret 2002 etter samme mønster som 2000 og 2001". Kontoret mente det var nødvendig å vurdere om en lovendring som ble gjort gjeldende fra 2002, kunne ha betydning for gjennomskjæringsadgangen for dette inntektsåret. Det ble derfor opplyst om at "kontoret vil arbeide videre med denne saken med tanke på eventuell endringssak for inntektsåret 2002". Videre het det i varslet at saken ville bli "stilt i bero inntil Klagenemndas avgjørelse for 2000 og 2001 foreligger".
- (8) Selskapet godtok ikke gjennomskjæringen og klaget til Klagenemnda for oljeskatt. Det ble også gjort gjeldende at dersom ligningen skulle endres, måtte gjennomskjæringen i tilfelle også omfatte 2002. Bakgrunnen var at det i 2002 oppsto et valutatap som selskapet i tilfelle ønsket at skulle komme til fradrag i NCAS' særskattepliktige inntekt.
- (9) Klagen ble ikke avgjort innen ett år etter utløpet av klagefristen, og NCAS reiste søksmål uten å avvente avgjørelse i klagesaken, jf. petroleumsskatteloven § 6 nr. 3 andre ledd.
- (10) I 2006 – mens saken sto for tingretten – traff Oljeskattenemda nytt endringsvedtak. I dette vedtaket ble gjennomskjæringen utvidet til å gjelde også for inntektsåret 2002, i samsvar med varslet fra 17. desember 2003 og selskapets subsidiære anførsel. Beregningen ble endret ved at det også ble tatt hensyn til svingningene i kursen på amerikanske dollar slik at valutatapet i 2002 kom til fradrag i NCAS' særskattepliktige inntekt dette året. Utvidelsen av gjennomskjæringen til også å gjelde 2002 var dermed isolert sett til selskapets fordel.
- (11) Gyldigheten av ligningen for 2000 og 2001 ble avgjort ved Høyesteretts dom i Rt. 2008 side 1537. Her fikk selskapet medhold. Flertallet (3–2) kom til at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring. Søksmålsgjenstand var vedtaket fra 2006, som altså gjaldt alle tre inntektsårene. Men det var bare ligningene for 2000 og 2001 som ble prøvd siden saksanlegget bare gjaldt disse to årene, se avsnitt 13 i dommen.
- (12) Oljeskattenemda traff 28. april 2009 nytt endringsvedtak på grunnlag av Høyesteretts dom. Fordi spørsmålet om gjennomskjæring sto i samme stilling for alle de tre årene, ble det tidligere gjennomskjæringsvedtaket reversert også for 2002.
- (13) Selskapet mente imidlertid at endringsadgangen var avskåret for 2002 blant annet fordi endringsfristene var løpt ut. Situasjonen var altså at selskapet ved Høyesteretts dom hadde fått medhold i at ligningsmyndighetene ikke hadde anledning til å endre tilordningen av Sagafordringen ut fra gjennomskjæringsbetraktninger for årene 2000 og 2001, samtidig som selskapet motsatte seg at gjennomskjæringen ble reversert for 2002.
- (14) Fordi det ikke var gitt formelt varsel om endringen av ligningen for 2002 i tråd med ligningsloven § 9-7 første punktum, brakte selskapet på ny avgjørelsen inn for

Oljeskattenemnda, jf. bestemmelsens andre punktum. Nemnda fastholdt sin tidligere avgjørelse i vedtak 17. februar 2011.

- (15) Selskapet påklaget Oljeskattenemndas vedtak til Klagenemnda for oljeskatt, men fikk i kjennelse 26. november 2012 ikke medhold.
- (16) Formelt er det kjennelsen fra 2012 som er søksmålgjenstand. Men det partene reelt sett strides om, er først og fremst gyldigheten av Oljeskattenemndas vedtak i 2009, sett i lys av 2006-vedtaket.
- (17) NCAS tok ut stevning 24. mai 2013 med påstand om at ligningen for inntektsåret 2002 oppheves. Oslo tingrett avsa 17. februar 2014 dom med slik domsslutning:
- "1. Staten v/Oljeskattekontoret frifinnes.**
- 2. Conocophillips Skandinavia AS dømmes til innen 2 – to – uker å betale sakskostnader til staten v/Oljeskattekontoret med 91 350 – nittientusentrehundrefemti – kroner."**
- (18) NCAS anket til Borgarting lagmannsrett, som 23. mars 2015 avsa dom med slik domsslutning:
- "1. Anken forkastes.**
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler ConocoPhillips Skandinavia AS 114 550 – etthundreogfjortentusenfemhundrefemti – kroner til staten v/Oljeskattekontoret innen to uker fra forkynnelsen av dommen."**
- (19) Lagmannsrettens dom ble avsagt under dissens.
- (20) Både tingretten og flertallet i lagmannsretten kom til at ligningsmyndighetenes adgang til å endre ligningen for 2002 var i behold i 2009. Endringen var "tatt opp" i tide og Oljeskattenemndas vedtak i 2006 kunne ikke anses som endelig. Verken tingretten eller lagmannsretten tok stilling til statens subsidiære frifinnelsesgrunnlag; at omgjøringsadgangen uansett sto åpen ett år etter Høyesteretts dom fordi endringen av ligningen for 2002 "fulgte av" høyesterettsdommen, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a sammenholdt med fristregelen i ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav c.
- (21) NCAS har anket til Høyesterett over bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen.
- (22) Den ankende part – *ConocoPhillips Skandinavia AS* – har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (23) Oljeskattenemnda hadde i 2009 ikke saklig kompetanse til å endre 2006-vedtaket. Det følger av petroleumsskatteloven § 6 bokstav g andre ledd at Oljeskattekontoret bare kan ta opp endring av ligning etter ligningsloven § 9-5 nr. 1 og 2. Ingen av de situasjonene som der er nevnt forelå. Oljeskattenemnda manglet derfor kompetanse til å treffe nytt endringsvedtak. Skulle det foretas endring, måtte dette gjøres av klageinstansen etter de regler som gjelder for dette.
- (24) Endringsadgangen er uansett avskåret fordi endring av ligningen for 2002 ikke ble "tatt opp" slik ligningsloven § 9-5 krever innenfor de frister som gjelder. Oljeskattekontorets varsel 17. desember 2003 var ikke tilstrekkelig, særlig fordi det bare gjelder tilordning av

renter. For det omstridte året, 2002, er det valutatapet som er det sentrale. Dette sies det intet om i varslet fra 2003.

- (25) Endringsadgangen var under enhver omstendighet avskåret i 2009 fordi Oljeskattenemnda traff endelig vedtak også om tilordningen for 2002 i 2006-vedtaket. Det er ikke rettslig adgang til å treffe betingede endringsvedtak i skattesaker, og uansett er ikke 2006-vedtaket slik å forstå. Det sies intet i vedtaket om at ligningen for 2002 fortsatt skulle stå åpen i påvente av utfallet av selskapets saksanlegg for årene 2000 og 2001.
- (26) Statens subsidiære anførsel om at endringsadgangen i 2009 i alle fall fulgte av Høyesteretts dom kan heller ikke føre frem. Bestemmelsene i ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a og § 9-6 nr. 5 bokstav c om endringer som følger av en domstolsavgjørelse åpner bare for endringer innenfor rammen av rettskraftvirkningene av domstolsavgjørelsen. Ordlyden kan ikke tolkes slik at den åpner for å endre i videre utstrekning enn dommens rettskraftvirkning, og forarbeidene kan heller ikke forstås slik. Rettspraksis gir ikke støtte for endringsadgang utover rettskraftvirkningens ramme, og i alle fall ikke for å endre ligningen for andre inntektsår enn det dommen gjelder. Tunge reelle hensyn taler mot å åpne for å la en domstolsavgjørelse i en ligningssak få avgjørende betydning utover det den direkte avgjør.
- (27) ConocoPhillips Scandinavia AS har lagt ned slik påstand:
- "1. Ligningen for Norske Conoco AS for inntektsåret 2002 oppheves.**
  - 2. Ny ligning for Norske Conoco AS for inntektsåret 2002 foretas i samsvar med Oljeskattenemndas endringsvedtak av 6. april 2006.**
  - 3. ConocoPhillips Scandinavia AS tilkjennes sakskostnader."**
- (28) Ankemotparten – *staten ved Oljeskattekontoret* – har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (29) Oljeskattenemnda hadde kompetanse til å treffe de nødvendige vedtak. Petroleumsskatteloven setter ikke den samme kompetansebegrensningen for oljeskattemyndighetene som ligningsloven gjør for de ordinære ligningsmyndighetene. Bestemmelsen i petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav g andre ledd om at Oljeskattekontoret tar opp spørsmål om ligning etter § 9-5 nr. 1 og 2 kan ikke forstås slik at kontoret *bare* kan ta opp slike saker, og at dette begrenser Oljeskattenemndas myndighet. Dette har sammenheng med at myndighetshierarkiet er annerledes i oljeskattesaker enn i den ordinære ligningsforvaltningen. Etter ligningsloven er kompetansen til å treffe endringsvedtak basert på samme faktum lagt til klageinstansen, se ligningsloven § 9-8. Derimot fremgår det av petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav g tredje ledd at Oljeskattenemnda som førsteinstans har full kompetanse "i alle saker som gjelder endring av ligning uten klage", jf. også Ot.prp. nr. 60 (1987–1988) side 22.
- (30) Endringsadgangen for 2002 var i behold da 2009-vedtaket ble truffet. Endringsspørsmålet ble "tatt opp" etter ligningsloven § 9-5 ved Oljeskattekontorets varsel 17. desember 2003, altså innenfor toårsfristen. Det fremgår av varslet at den mulige endringen gjaldt skattemessig tilordning av Sagafordringen, og at endringen eventuelt ville følge samme mønster som for 2000 og 2001. Selskapet fikk dermed tilstrekkelig melding om hva en eventuell endring for 2002 ville gå ut på; rettsanvendelsen ville bli som for de tidligere årene. Dette resultatet var for øvrig i tråd med det selskapet under den senere

klagebehandlingen anførte måtte bli løsningen dersom det kom til gjennomskjæring for de tidligere år.

- (31) Oljeskattenemndas vedtak i 2006 avsluttet ikke endringssaken og kunne derfor gjøres om i 2009. Begge parter mente rettsanvendelsen måtte bli den samme for alle årene. Ligningsmyndighetene har holdt fast på denne forutsetningen helt siden 2003. Det fremgår av sammenhengen at 2006-vedtaket var betinget av utfallet av den sak selskapet valgte å reise for de to første årene. I en så særegen situasjon må ligningsmyndighetene kunne treffe et slikt foreløpig vedtak, som fullt ut ivaretar det overordnede innrettelseshensynet bak fristreglene.
- (32) Subsidiært anfører staten at Høyesteretts dom uansett utløste en ny endringsfrist etter ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav c for 2002, selv om dette året ikke var direkte omfattet av dommen.
- (33) Staten har lagt ned slik påstand:
- "1. Anken forkastes.**
- 2. Staten v/Oljeskattkontoret tilkjennes sakskostnader for Høyesterett."**
- (34) *Jeg er kommet til at anken ikke fører frem.*
- (35) Høyesteretts dom i gjennomskjæringssaken, Rt. 2008 side 1537, åpnet etter mitt syn for at ligningsmyndighetene i 2009 kunne endre ligningen også for inntektsåret 2002. Statens subsidiære frifinnelsesgrunnlag bør altså føre frem. Jeg har derfor ikke foranledning til å gå inn på de spørsmål som de tidligere instanser har tatt stilling til.
- (36) Petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav g første ledd fastsetter at for endring uten klage gjelder reglene i ligningsloven kapittel 9, med nærmere angitte unntak. De unntak petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav g gjør fra ligningsloven gjelder personell endringskompetanse. Den materielle endringskompetansen reguleres av ligningsloven kapittel 9.
- (37) Ligningsloven § 9-5 angir vilkårene for ligningsmyndighetenes adgang til å gjenoppta ligningen uten klage. Praktisk viktig er § 9-5 nr. 1 bokstav b som åpner for at ligningskontoret kan ta opp ethvert endringsspørsmål "når det faktiske grunnlag for vedtaket var uriktig eller ufullstendig". De faktiske forhold var imidlertid klarlagt forut for 2006-vedtaket, og partene er enige om at denne bestemmelsen ikke ga adgang til å endre ligningen i 2009.
- (38) Er det faktiske grunnlaget det samme, er adgangen til å endre ligningen sterkt begrenset. Den aktuelle bestemmelsen i saken her er ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a:
- "Ligningskontoret skal ta opp spørsmål om endring**  
**a. som følger av, eller forutsettes i, en domstolsavgjørelse ..."**
- (39) Denne kompetanse- og pliktbestemmelsen må ses i sammenheng med fristregelen i ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav c som fastsetter at de alminnelige fristene nevnt foran i § 9-6 "ikke er til hinder for at spørsmål om endring som følge av en domstolsavgjørelse tas opp innen ett år etter at avgjørelsen ble rettskraftig".

- (40) Uttrykket "rettskraftig" er i denne bestemmelsen åpenbart brukt om den formelle rettskraft. Høyesteretts dommer blir rettskraftige umiddelbart, og det er på det rene at 2009-vedtaket ble truffet innen ett år etter domsavsigelsen.
- (41) *Ordlyden* i bestemmelsene – "følger av" og "forutsettes i" – åpner for at anvendelsesområdet kan rekke utover grensene for dommens materielle rettskraft.
- (42) Det fremgår av *forarbeidene* at det lovgiveren hadde i tankene nok først og fremst var oppfølging av endelige dommers materielle rettskraft. Jeg viser særlig til Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 109 hvor det heter at bestemmelsen pålegger ligningskontoret "å ta de nødvendige konsekvenser av de avgjørelser som treffes av domstolene". En tilsvarende uttalelse finnes på side 114 andre spalte knyttet til fristregelen. Forarbeidene kan imidlertid ikke forstås slik at endringskompetansen – i strid med den mer vidtrekkende ordlyden – skulle avgrenses på samme måte som dommens materielle rettskraft. I Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 109 heter det således:
- "I noen tilfelle vil dommen gi klart uttrykk for hvilken endring som skal foretas, slik at ligningskontoret kan iverksette domstolens avgjørelse på samme måte som det gjennomfører et vedtak truffet av et ligningsorgan. I andre tilfelle kan dommen gå ut på at et vedtak oppheves og at det skal foretas ny ligning etter angitte retningslinjer. Departementet mener det er unødvendig å forutse de ulike former en domstolsavgjørelse kan ha og regulere den videre saksbehandling i flere alternativer. Hvilket organ som skal treffe nødvendige nye vedtak bør ligningskontoret kunne ta stilling til konkret, med utgangspunkt i dommen og de kompetanseregler loven ellers gir."**
- (43) Utover dette gir forarbeidene liten støtte for den nærmere grensedragningen.
- (44) Også *rettspraksis* gir begrenset veiledning for forståelsen av bestemmelsen. Selskapet har vist til Rt. 2000 side 244 (Sørjordet). Denne gjaldt imidlertid en annen problemstilling enn i saken her.
- (45) Rt. 2012 side 1648 (Statoil) har derimot en viss interesse. Ved tingrettens rettskraftige dom var det avgjort at en forsikringspremie Statoil hadde betalt til eget datterselskap var fradragsberettiget. Det var imidlertid ikke noe tema i den saken om fradraget eventuelt skulle reduseres til et mindre beløp enn det Statoil hadde krevd. Høyesterett slo i avsnitt 59 fast at ordlyden i § 9-6 nr. 5 bokstav c ikke er til hinder for at ligningsmyndighetene ved ny ligning kan vurdere størrelsen på fradraget, når dommen bare har tatt stilling til om fradrag helt kan nektes. Det falt i en slik situasjon naturlig å si at fradragets størrelse var et spørsmål om en endring "som følge av" domstolsavgjørelsen.
- (46) Saksforholdet i Statoildommen var et annet enn i saken her, og det var der tale om endring innenfor ett inntektsår. Men Høyesterett understreket avslutningsvis i avsnitt 59 at ordlyden ikke innskrenker endringsadgangen til "nødvendige følger" av dommen. Avgjørelsen gir dermed støtte for at endringsadgangen kan gå utover den materielle rettskraft.
- (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 rettssikkerhetsgarantier 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.
- (49) Dersom skattyteren mener at ligningsmyndighetene ikke har grunnlag for å løse spørsmålet på samme måte for alle årene, kan han selvsagt bestride dette etter at ligningen er tatt opp på ny.
- (50) Jeg går så over til å se på gyldigheten av ligningen for 2002 i saken her.
- (51) Situasjonen er altså at det foreligger endelig dom for at en formuespost – Sagafordringen – i tråd med selskapets selvangivelse skal tilordnes CIN for inntektsårene 2000 og 2001. Ligningsmyndighetene hadde imidlertid, etter gjennomskjæring, tilordnet fordringen til NCAS også for 2002, slik de gjorde for årene 2000 og 2001. Etter at det forelå dom fra Høyesterett om at ligningsmyndighetene ikke kunne foreta gjennomskjæring for inntektsårene 2000 og 2001, mener jeg myndighetene – i tråd med den rettssetning jeg nettopp har utviklet – hadde plikt til å ta opp ligningen også for 2002.
- (52) Oljeskattenemndas vedtak 28. april 2009 var etter min oppfatning en oppfølging av Høyesteretts dom som hadde hjemmel i ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a. Vedtak ble truffet innen den frist som er foreskrevet i § 9-6 nr. 5 bokstav c. Når vilkårene i ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a var oppfylt, er det ingen tvil om at nemnda hadde saklig kompetanse til å treffe vedtaket.
- (53) Anken må etter dette forkastes.
- (54) Staten har vunnet saken fullstendig og har i utgangspunktet krav på dekning av sakskostnadene etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd. Saken har imidlertid reist et prinsipielt rettsspørsmål som det var god grunn til å få prøvd. Sakskostnader tilkjennes derfor ikke for noen instans, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd bokstav a.
- (55) Jeg stemmer for denne

#### D O M :

1. Tingrettens dom, domsslutningen punkt 1, stadfestes.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instanser.

- (56) Dommer **Tønder:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (57) Dommer **Webster:** Likeså.
- (58) Kst. dommer **Sæbø:** Likeså.
- (59) Dommer **Skoghøy:** Likeså.
- (60) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

## D O M :

1. Tingrettens dom, domsslutningen punkt 1, stadfestes.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instanser.

Riktig utskrift bekreftes: