



NORGES HØYESTERETT

Den 27. januar 2004 avsa Høyesterett dom i

HR-2004-00155-A, (sak nr. 2003/316), sivil sak, anke,

Audiotron AS

A

B

(advokat Nils-Henrik Pettersson)

mot

Staten v/Oslo ligningskontor

(advokat Morten Goller)

S T E M M E G I V N I N G :

- (1) Dommer **Oftedal Broch**: Saken gjelder spørsmålet om et vedtak om illeggelse av tilleggsskatt er truffet innen rimelig tid, jf. Den europeiske menneskerettskonvensjon artikkel 6 nr. 1.
- (2) Audiotron AS, som drev en grossistvirksomhet med import av blant annet lydutstyr og stereoanlegg, var eiet av B og A med 50 % hver. Et dansk selskap, Ortofon AS, tok høsten 1988 kontakt med Audiotron med sikte på et samarbeid om Ortofons produkter. Det ble enighet om å stifte Ortofon Norge AS med en aksjekapital på 100 000 kroner fordelt på 100 aksjer. Aksjene ble fordelt med 50 % på Ortofon og 25 % hver på B og A. Det ble inngått en aksjonæravtale som i praksis sikret Ortofon styringsrett over det nystiftede selskapet. Aksjonæravtalen bestemte videre at B og A bare kunne overdra sine aksjer i Ortofon Norge AS til hverandre eller til Audiotron, og påla dem dessuten å selge aksjene til Ortofon dersom ingen av dem lenger var knyttet til Ortofon Norges daglige forvaltning. Aksjonæravtalen regulerte også hvordan salgssummen i så fall skulle beregnes. Ortofon Norge AS startet sin virksomhet i 1989 fra samme lokaler som Audiotron.
- (3) B og A solgte 20. desember 1991 hver 20 % av aksjene i Ortofon Norge til Audiotron for til sammen 1 million kroner, det vil si 25 000 kroner pr. aksje. De hadde da eiet aksjene i noe over 3 år, og la i sine selvangivelser for 1991 til grunn at gevinsten ved aksjesalget var skattefri, jf. daværende lov 10. desember 1971 nr. 99 om gevinstbeskatning av aksjer § 2. Loven ble opphevet fra 1. januar 1992 i forbindelse med iverksettelsen av

skattereformen dette år. Ligningsmyndighetene la selvangivelsene til grunn ved den ordinære ligningen for 1991.

- (4) Den 31. desember 1992 solgte Audiotron aksjene i Ortofon Norge AS videre til Ortofon i Danmark for kr 12 348 pr. aksje. Dette var verdien beregnet etter aksjonæravtalen. Samtidig solgte B og A sine resterende aksjer, 5 hver, til Ortofon, Danmark for samme pris. Audiotron førte tapet på aksjene selskapet hadde kjøpt i 1991 som fradrag i inntekten i 1992. Også i 1992 ble B, A og Audiotron lignet etter sine selvangivelser.
- (5) Med bakgrunn i bokettersynsrapport 26. april 1995 varslet Oslo fylkesskattekontor 8. august 1995 B, A og Audiotron om endring av ligningen for 1991 og 1992. Aksjesalget i 1991 ble ansett å ha skjedd til et betydelig høyere vederlag enn reell omsetningsverdi.
- (6) Ved brev 3. oktober 1995 varslet Oslo fylkesskattekontor at det også ville bli vurdert å se aksjetransaksjonene mellom Audiotron og selskapets to aksjonærer som en illojal skatterettslig disposisjon, som ville gi grunnlag for anvendelse av den alminnelige ulovfestede gjennomskjæringsregelen.
- (7) Oslo ligningsnemnd fattet 4. juli 1998 vedtak om endring av B' og As ligninger for 1991 og 1992. Med bakgrunn i gjennomskjæringsregelen ble salget av B' og As aksjer ansett å ha skjedd direkte til Ortofon, Danmark. Som følge av dette ble B' og As inntekter for 1991 økt med kr 253 040 for hver av dem og for 1992 med kr 141 075. Likeledes ble Audiotron AS for 1992 nektet fradrag for tap på aksjer med kr 506 080. Alle tre skattytere ble ilagt tilleggsskatt med 45 %.
- (8) Ved varsler til partene 19. og 21. august 1997 hadde Oslo ligningskontor tatt opp et ytterligere skattemessig forhold, nemlig om Audiotron var delingspliktig, slik at det skulle fastsettes personinntekt for B og A. Som nevnt var Audiotron eiet helt ut av B og A, som begge arbeidet i selskapet. Ved skattereformen av 1992 ble den såkalte delingsmodellen innført, hvorefter aktive eiere, som eier minst 2/3 av et selskap, etter nærmere regler blir skattlagt som lønnstakere i selskapet. Den 25. november 1992 overdro B en andel i Audiotron på 17 % til sin svoger, mens A overdro 17 % til sin bror. Det er på det rene at dette skjedde for å unngå delingsmodellen, noe som i utgangspunktet var fullt legalt. I varselet tok ligningskontoret opp spørsmålet om det likevel skulle fastsettes personinntekt for B og A. Grunnlaget ville være de ulovfestede reglene om gjennomskjæring, idet det var tvil om overdragelsen av andelene i Audiotron til de respektive slektninger var reell. Da saken ble fremmet for ligningsnemnda, var også dette forholdet tatt med, og ligningsnemnda fastsatte personskatt for B og A for perioden 1993 til 1995.
- (9) Under saksforberedelsen for overligningsnemnda endret ligningskontoret standpunkt med hensyn til gjennomskjæring i forhold til overdragelse av andelene i Audiotron til B' svoger og As bror. Som følge av dette skulle personinntekt ikke fastsettes.
- (10) Den 29. mai 2000 fattet overligningsnemnda vedtak i saken. Nemnda sluttet seg under tvil til ligningskontoret med hensyn til personinntekten. For øvrig ble ligningsnemndas vedtak vedrørende ligningen for 1991 og 1992 opprettholdt overfor alle tre skattytere. Dette innebar at B ble ilagt tilleggsskatt for 1991 og 1992 med henholdsvis kr 22 200 og kr 16 795, A omtrent tilsvarende og Audiotron kr 65 402 for 1992.

- (11) Audiotron AS, B og A reiste sak mot staten v/Oslo ligningskontor. Oslo byrett avsa dom 30. oktober 2001 med slik domsslutning:
- "1. Ligningen av Audiotron AS, B og A for 1991 og 1992 oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at aksjene i Ortofon Norge AS ble solgt fra B og A til Audiotron AS i 1991.**
 - 2. Partene bærer sine egne saksomkostninger."**
- (12) Byretten anså at prisen på aksjene ved salget fra B og A til Audiotron i 1991 var for høyt fastsatt, men at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring. Både staten og de tre skattytere anket til Borgarting lagmannsrett, som avsa dom 10. januar 2003 med slik domsslutning:
- "1. Staten ved Oslo ligningskontor frifinnes.**
 - 2. Byrettens domsslutning punkt 2 stadfestes.**
 - 3. I saksomkostninger for lagmannsretten betaler Audiotron AS, A og B en for alle og alle for en 238 583 - tohundreogtrettiåttetusenfemhundreogåttitre - kroner til staten ved Oslo ligningskontor innen 2 - to - uker fra forkynnelse av denne dom."**
- (13) Lagmannsretten baserte sitt resultat på de ulovfestede regler om gjennomskjæring.
- (14) B, A og Audiotron anket saken til Høyesterett. Ved kjæremålsutvalgets kjennelse 25. juni 2003 ble anken besluttet henvist til Høyesterett for så vidt gjaldt spørsmålet om tilleggsskatten var avgjort innen rimelig tid, jf. EMK artikkel 6 nr. 1. For øvrig ble anken nektet fremmet.
- (15) Audiotron ble slått konkurs 10. april 2003. Boet har ikke ønsket å tre inn i saken. Derimot har Audiotrons tidligere styre besluttet å videreføre den, jf. tvistemålsloven § 103 første ledd og § 102 annet ledd.
- (16) Det er fremlagt enkelte nye dokumenter. Ett vitne, som fulgte forhandlingene for lagmannsretten, er avhørt ved bevisopptak. Saken står i det vesentlige i samme stilling som for lagmannsretten.
- (17) *De ankende parter, B, A og Audiotron AS, har sammenfatningsvis gjort gjeldende:*
- (18) Det er klarlagt i rettspraksis at både vanlig tilleggsskatt og forhøyet tilleggsskatt anses å falle inn under det straffebegrep som EMK artikkel 6 nr. 1 bygger på, og at skattyter derfor har krav på avgjørelse av saken innen rimelig tid. Den relevante tidsperioden må i denne sak regnes fra 8. august 1995 da skattyterne ble varslet om at deres ligning ble vurdert endret og at tilleggsskatt kunne bli ilagt. Det aksepteres at skattevesenet må ha tid til å foreta generelle undersøkelser omkring skatteforholdene uten at fristen etter artikkel 6 nr. 1 begynner å løpe. Ved å legge varseltidspunktet til grunn, varetas dette behov. Sakens faktiske grunnlag ble lagt frem gjennom bokettersynet. Deretter gikk det ytterligere 3 – 4 måneder, der ligningsmyndighetene kunne vurdere materialet nærmere, før varselet ble sendt.
- (19) Fristen avbrytes når saken endelig avgjøres. Selve skattespørsmålet ble rettskraftig avgjort ved Høyesteretts kjæremålsutvalgs kjennelse i juni 2003, da anken på dette punkt ble

nektet fremmet. Men det er først ved avgjørelse av anken i Høyesterett at spørsmålet om tilleggsskatten blir endelig avgjort.

- (20) Fra varselet til Høyesteretts avgjørelse vil det ha gått åtte og et halvt år. Etter praksis fra Den europeiske menneskerettsdomstol (EMD) er dette uakseptabelt, med mindre det foreligger helt spesielle omstendigheter. Slike omstendigheter foreligger ikke i saken; tvert om er det flere momenter som tilsier en streng vurdering av ligningsmyndighetenes tidsbruk: Begivenhetene som utløste tilleggsskatten gikk tilbake til desember 1991, det vil si tre og et halvt år forut for varselet i august 1995. Saken er ikke spesielt komplisert, ligningsmyndighetene kompliserte den unødig ved å trekke inn salget av andelene i Audiotron, som gjaldt helt andre spørsmål. Skattyterne er intet å bebreide og har gitt raske og utfyllende svar når ligningsmyndighetene har spurt. Norske prosessregler, også innenfor forvaltningsprosessen, opererer med korte frister og høye krav til forvaltningens effektivitet. Det er lite naturlig at man ved vurderingen av norske forvaltningsmyndigheters tidsbruk skulle strekke tidsfristen etter artikkel 6 til det ytterste. Saken har i flere lange perioder ligget uten at det er dokumentert noen aktivitet fra ligningsmyndighetenes side. Et spesielt forhold er at ilignet skatt ble innfordret med grunnlag i ligningsnemndas avgjørelse og uten å vente på et endelig vedtak. I et slikt tilfelle settes skattyter i en meget vanskelig situasjon, som krever rask avklaring fra ligningsmyndighetene.
- (21) Et brudd på rettighetene etter EMK krever en effektiv håndhevelse, jf. artikkel 13. I dette tilfelle er det lite å legge skattyterne til last, og tilleggsskatten bør helt falle bort. Etter ligningsloven § 9-10 utløser tilleggsskatten også et rentekrav på økningen i skatt. Bestemmelsen må tolkes slik at dersom tilleggsskatten faller bort, må dette også omfatte rentebeløpet.
- (22) De ankende parter har nedlagt slik påstand:
- "1. Ved ligningen av Audiotron AS for 1992 gjøres følgende endring: Tilleggsskatt (og rentetillegg) av inntektsøkning kr 506.000 bortfaller.
 2. Ved ligningen av B for 1991 og 1992 gjøres følgende endring: Tilleggsskatt (og rentetillegg) bortfaller.
 3. Ved ligningen av A for 1991 og 1992 gjøres følgende endring: tilleggsskatt (og rentetillegg) av inntektsøkning stor kr 253.040 (for 1991) og av kr 141.075 (for 1992) bortfaller.
 4. Staten v/Oslo likningskontor dømmes til å erstatte Audiotron AS, B og A saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett med tillegg av forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra 14 dager etter forkynnelsen av Høyesteretts dom til betaling skjer."
- (23) Ankemotparten, staten v/Oslo ligningskontor, har sammenfatningsvis gjort gjeldende:
- (24) Generelt må ligningsmyndighetenes tidsbruk vurderes på bakgrunn av at B og A ved illojal utnyttelse av skattereglene søkte å unndra seg sin skatteplikt, slik lagmannsretten har lagt til grunn. De solgte aksjene i løpet av de få måneder de hadde eiet dem i mer enn tre år, og innen skattereformen trådte i kraft 1. januar 1992. Fra denne dato ble fortjeneste på aksjesalg skattepliktig uavhengig av eierperiodens lengde. De holdt videre tilbake tilstrekkelige aksjer til at de kunne unngå beskatning som selgende gruppe. Og de

stipulerte en altfor høy pris i en transaksjon som reelt sett var et salg til dem selv. Det var grunn til å undersøke om overdragelsen til nærstående av andelene i Audiotron var pro forma. De to forholdene, som begge reiste spørsmål om gjennomskjæring, var egnet til å belyse hverandre.

- (25) Staten har, inntil Høyesteretts behandling, akseptert at utgangspunktet for fristberegningen i forhold til EMK kunne settes til varselet om endringsligning. Men prinsipielt mener staten at varselet er for generelt med hensyn til ileggelse av tilleggsskatt. Henvisningen til muligheten for ileggelse av tilleggsskatt er en standard formulering som gir noe informasjon om rettsreglene, men som ikke kan sees som en straffanklage som bringer forholdet inn under artikkel 6 nr. 1.
- (26) Saken var ferdigbehandlet i forhold til EMK artikkel 6 nr. 1 da tvisten om skattesaken, inkludert spørsmålet om tilleggsskatt etter ligningsloven, ble rettskraftig avgjort ved kjæremålsutvalgets nektelse av å fremme anken 25. juni 2003.
- (27) Spørsmålet om tidsbruken i saken er forsvarlig, må løses konkret. Vurderingen må foretas både i forhold til perioden som helhet og til de enkelte trinn i saksbehandlingen. Skattesaker kan – slik det skjedde i denne sak – behandles gjennom fem instanser. Dette fremmer skattyters rettssikkerhet, men tar nødvendigvis tid. I vurderingen av tidsbruken må behovet for hurtighet og effektivitet avveies mot behovet for grundighet og rettssikkerhet.
- (28) Saken ble forsøkt tilsløret av partene, og har også vært komplisert. Den har ikke blitt forlagt på noe tidspunkt eller for øvrig over tid ligget ubehandlet. Hensett til de fem instanser kan ikke saksbehandlingstiden fra varselet 8. august 1995 til skattesakens endelige avgjørelse 25. juni 2003 – alternativt til januar 2004 – anses som for lang tid.

Staten v/Oslo ligningskontor har nedlagt slik påstand:

- "1. Lagmannsrettens dom stadfestes.**
- 2. A og B dømmes til in solidum å erstatte staten v/Oslo ligningskontor dets saksomkostninger for Høyesterett med tillegg av morarenter fra forfall til betaling skjer."**

- (29) *Mitt syn på saken:*

For Høyesterett er denne saken begrenset til spørsmålet om ileggelse av tilleggsskatt innebærer et brudd på EMK artikkel 6 nr. 1 første punktum, som lyder slik:

"For å få avgjort sine borgerlige rettigheter og plikter eller en straffesiktelse mot seg, har enhver rett til en rettferdig og offentlig rettergang innen rimelig tid ved en uavhengig og upartisk domstol opprettet ved lov."

- (30) I engelsk originaltekst lyder bestemmelsen slik:

"In the determination of his civil rights and obligations or of any criminal charge against him, everyone is entitled to a fair and public hearing within a reasonable time by an independent and impartial tribunal established by law."

- (31) Jeg nevner at Høyesterett i plenumskjennelse, Rt. 2002 side 509 på side 517, har valgt et åpnere begrep – straffanklage – som oversettelse av criminal charge.
- (32) EMK er ved lov 21. mai 1999 nr. 30 gjort til del av norsk rett og skal ved motstrid gå foran bestemmelsene i annen lovgivning, jf. lovens § 2. Ved tolkning av konvensjonsbestemmelsene vil – foruten Høyesteretts egen praksis – særlig praksis fra EMD være tungtveiende. Prinsippene for tolkningen av konvensjonen er drøftet i plenumsdom i Rt. 2000 side 996 på side 1006-1008. Det vises også til plenumskjennelse i Rt. 2002 side 557 på side 565-566.
- (33) Mens saker om skatt faller utenfor artikkel 6 fordi skatt ikke anses som "borgerlige rettigheter og plikter", er det fastslått i norsk rettspraksis at tilleggsskatt, jf. ligningsloven §§ 10-2 til 10-4, er en type administrativ sanksjon, som anses omfattet av det straffebegrep artikkel 6 nr. 1 bygger på, jf. uttrykket criminal charge. Konsekvensen er at skattyter ved illeggelse av tilleggsskatt har krav på de rettigheter som følger av bestemmelsen. At tilleggsskatt er å anse som straff, ble først fastsatt i plenumsdommen i Rt. 2000 side 996 for forhøyet tilleggsskatt, som utmåles mellom 30 og 60 % og krever at skattyter har utvist forsett eller grov uaktsomhet. Ved plenumskjennelse i Rt. 2002 side 509 ble det så fastslått at dette også gjaldt alminnelig tilleggsskatt på 30 %, som ilegges på tilnærmet objektivt grunnlag. Saken her gjelder forhøyet tilleggsskatt.
- (34) Jeg tar først for meg fra hvilket tidspunkt fristen etter artikkel 6 nr. 1 begynte å løpe. I forhold til ligningsmyndighetenes utsendte varsel om tilleggsskatt er spørsmålet diskutert i Rt. 2000 side 996 på side 1017 med referanse til konvensjonspraksis. Det avgjørende synspunkt er at tidspunktet begynner å løpe enten ved en offisiell underretning om straffanklagen, typisk underretning om siktelse, eller at vedkommende på annen måte er blitt vesentlig berørt – "substantially affected". Et utgangspunkt vil være fra hvilket tidspunkt skattyter er blitt berørt på en slik måte at hun eller han må ha krav på at spørsmålet om tilleggsskatt deretter avgjøres i løpet av rimelig tid. Skattyterne i vår sak mener dette inntraff ved Oslo fylkesskattekontors "Varsel om endring av ligningen for inntektsårene 1991 og 1992", datert 8. august 1995, om at ligningsmyndighetene overveiet å ta opp ligningen på ny, og at tilleggsskatt ville kunne bli ilagt. Staten mener at henvisningen til tilleggsskatt var for generell.
- (35) Varlene var meget konkrete med hensyn til de endringer i selve skattleggingen som skulle vurderes. Det omfattet både det faktiske grunnlaget for å gjennomføre endringene og konkrete endringsbeløp. Det heter således i varselet at "vederlaget for aksjene synes ... å være betydelig høyere enn den reelle omsetningsverdi" og at "interessefellesskapet som må antas å foreligge mellom kjøper og selger, har påvirket innholdet av transaksjonen". Som følge av det høye vederlaget ved aksjekjøpet ble inntekten for 1991 vurdert økt med ca. kr 360 000. Deretter heter det om tilleggsskatt:

"De varsles om at det for forhold som er tatt opp i rapporten, kan bli aktuelt å anvende tilleggsskatt etter reglene i ligningslovens §§ 10-2 - 10-4. Dette gjelder selv om forholdet bare skyldes en forglemmelse og ikke er et overlagt forsøk på å unngå skatt.

Det vil dessuten bli vurdert om det er utvist forsett eller grov uaktsomhet for de enkelte forhold. Det vil i såfall kunne være grunnlag for å anvende forhøyet sats med inntil 60% tilleggsskatt.

Tilleggsskatt kan unnlates når skattyterens forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak som ikke kan legges vedkommende til last.

Det er Oslo ligningskontor som fremmer saken for ligningsnemnda. Ligningsnemnda tar endelig standpunkt til spørsmålene, og i tilfelle bestemmer tilleggsskattens størrelse. De kan ikke regne med å få anledning til å uttale Dem på nytt for ligningskontoret eller ligningsnemnda."

- (36) Ut fra det som sies her og skattemyndighetenes praksis med hensyn til tilleggsskatt, må det ha fremstilt seg som meget nærliggende at den mulighet for illeggelse av tilleggsskatt som nevnes også ville bli benyttet. Til dette kommer sitatets siste avsnitt, at det ikke kan påregnes flere varsler. Jeg bemerker at det i Rt. 2000 side 996 på side 1020 gis uttrykk for et noe annet syn på et tilsvarende varsel. Men varselet i den saken omtalte kun tilleggsskatt generelt. Dessuten gjaldt saken utelukkende om forhøyet tilleggsskatt var å anse som straff.
- (37) Statens syn er at fristen i forhold til artikkel 6 nr. 1 først vil begynne å løpe ved ligningsnemndas vedtak. Dette ville jeg anse som klart utilfredsstillende. Det vises også til Rt. 2000 side 996 på side 1017. Argumentet mot å la rettighetene etter artikkel 6 inntre fra et tidlig tidspunkt, er at skattemyndighetene – og andre offentlige kontrollmyndigheter – må ha anledning til å foreta objektive undersøkelser med sikte på om lovstridige forhold foreligger uten at rettigheter etter artikkel 6 straks utløses. Dette synspunktet er understreket av EMD i saken Fayed mot Storbritannia 21. september 1994 og Saunders mot Storbritannia 17. desember 1996. Etter min mening har skattemyndighetene i denne saken, ved bokettersynsrapporten og en etterfølgende periode for å vurdere denne, hatt tilstrekkelig tid til nødvendige nøytrale undersøkelser.
- (38) Det er også uenighet mellom partene om når saksbehandlingen skal anses avsluttet i forhold til artikkel 6. Staten mener dette bør være dato for kjæremålsutvalgets kjennelse da anken over skattesaken ble nektet fremmet. Heller ikke dette er jeg enig i. Behandlingstiden går frem til saken er blitt endelig avgjort. Ankesaken for Høyesterett gjelder spørsmålet om den ilagte tilleggsskatt kan bli stående. Dette spørsmålet, som i forhold til artikkel 6 nr. 1 er det avgjørende, blir først endelig fastslått ved Høyesteretts dom.
- (39) Ytterpunktene for fristberegningen er dermed varselet 8. august 1995 og Høyesteretts dom nå, til sammen noe over 8 år og 6 måneder.
- (40) Det er i norsk rettspraksis eksempel på at en behandlingsperiode i seg selv er så lang at artikkel 6 uten videre anses overtrådt. Jeg viser igjen til Rt. 2000 side 996, der i ett tilfelle behandlingstiden hadde vært 11 år. Om dette uttaler Høyesterett på side 1021:
- "Når jeg har funnet at A i forhold til tilleggsskatt for 1987 måtte anses straffesiktet i juni 1989, betyr dette at saksbehandlingstiden for likningsmyndighetene og domstolene blir ca 11 år. Staten har erkjent at om A blir ansett for straffesiktet fra og med 13. juni 1989, har behandlingen av likningen for 1987 tatt så lang tid at artikkel 6 nr. 1 er krenket. Jeg er enig i dette."**
- (41) I dom 22. mai 1998, Hozee mot Nederland, har EMD vurdert en sak som tidsmessig er meget parallell til vår. Saken gjaldt en straffesak om skatteunndragelser, og

hadde tatt 8 år 5 måneder og 18 dager. EMD vurderte tidsbruken ut fra omstendighetene i saken og uttalte i den forbindelse i avsnitt 50:

”The Court notes that the reasonableness of the length of the impugned proceedings must be assessed in the light of the particular circumstances of the case and with regard to the criteria laid down in its case-law, in particular the complexity of the case, and the conduct of the applicant and of the relevant authorities ...”

- (42) Domstolen fant etter en konkret vurdering at det ikke forelå brudd på artikkel 6 nr. 1.
- (43) Også i vår sak må utgangspunktet tas i sakens kompleksitet og karakter, skattyternes forhold og myndighetenes forhold. Særlig vil det være tungtveiende om myndighetene har latt saken ligge uten behandling over en lengre periode.
- (44) Om sakens karakter skal jeg kort bemerke at den ikke fremstår som uvanlig kompleks eller omfattende. Likevel er det kompliserte elementer både i faktum og jus. Grunnlaget for endringsligningen i begge de forhold ligningsmyndighetene tok opp var gjennomskjæring, som er et vanskelig tema både juridisk og med hensyn til bevis. Betydningen av at ligningsmyndighetene midtveis tok opp et nytt forhold, kommer jeg tilbake til.
- (45) De ankende parter har gjort gjeldende at ligningsmyndighetenes adgang til å inndrive skatten på tross av at ligningsansettelsen er påklaget, jf. skattebetalingsloven § 30, fordrer at slike saker avklares raskt. Jeg er enig i at dette er et visst moment, som likevel er av begrenset betydning i saken her. Det forekom enkelte sikringsakter, men ellers var staten tilbakeholden i inndrivingen, som fortrinnsvis fant sted etter at ligningssaken var bragt inn for domstolene. To saker fra EMD mot Sverige som de ankende parter har påberopt, synes å vise at de svenske reglene for inndriving av skatter og adgang til domstolprøving under inndrivningsfasen setter svenske skattytere i en vanskeligere situasjon, og de svenske reglene er i det hele nokså forskjellige fra de norske på dette området.
- (46) Ellers bemerker jeg at skattyterne ikke kan bebreides for å ha trukket saken i langdrag etter at den var kommet i gang. Noen søknader om kort forlengelse av svarfrister er klarligvis uten betydning. Derimot må nok skattyterne selv bære ansvaret for at de forhold som senere ledet til gjennomskjæring av salget av aksjene i Ortofon Norge, ikke umiddelbart ble oppdaget. Ligningsmyndighetene er intet å bebreide i den forbindelse.
- (47) Dermed blir sakens hovedspørsmål å vurdere ligningsmyndighetenes tidsbruk i saken. Generelt må en sak om tillegggsskatt som strekker seg over 8 år og 6 måneder, kreve en særskilt begrunnelse som kan forklare tidsbruken. Staten har riktignok sterkt fremhevet det spesielle ved skattesaker at de gjennomgår to omganger med administrativ saksbehandling og full adgang for skattyter til å uttale seg og prosedere sin sak, først i ligningsnemnda og deretter – etter ny og uavhengig saksforberedelse – i overligningsnemnda. Dertil kommer de tre vanlige rettsinstanser. Dette må ta tid. Utnyttelsen av klageadgangen skal ikke komme skattyter til skade, men at klageadgangen brukes, skal heller ikke legges staten til last.
- (48) En full partsprosess i fem instanser må nødvendigvis ta tid. Det er naturlig å ta utgangspunkt i hvordan tidsbruken fordeler seg mellom instansene. Fra fylkesskattekontorets varsel 8. august 1995 til ligningsnemnda traff avgjørelse i første instans tok det 2 år og 11 måneder. Dette er åpenbart en svært lang tid, og krever en

nærmere gjennomgåelse. Det gikk så 1 år og 11 måneder til overligningsnemndas avgjørelse. Også dette er en meget lang tid. I rettsapparatet har saken gått raskere med 1 år og 2 måneder til byrettens dom, samme tid til lagmannsrettens dom og så 1 år til Høyesteretts dom nå foreligger. Tidsbruken i domstolene kan ikke gi grunnlag for kritikk, noe som heller ikke er påstått fra skattyterne.

- (49) Tidsbruken frem til ligningsnemndas vedtak 4. juli 1998, slik den fremgår av dokumentene i saken, fremtrer som kortere perioder med aktiv utveksling av dokumenter og tre, dels lange, perioder i mellom. Etter fylkesskattekontorets varsel 8. august 1995 fulgte 2 ½ måned, der gjennomskjæring som nytt mulig grunnlag ble varslet 3. oktober 1995 og skattyternes merknader ble gitt 25. oktober. Denne tidsbruken er det ikke noe å bemerke til. Deretter gikk det 11 måneder før ligningskontoret i brev 1. oktober 1996 stilte Audiotron en rekke spørsmål omkring det nye forhold knyttet til hvorvidt delingsmodellen var anvendelig på selskapet med den følge at det skulle beregnes personinntekt for B og A. Svar ble gitt 29. oktober 1996. Det kom så en ny periode på nesten 10 måneder før ligningskontoret 19. august 1997 varslet at beregning av personinntekt ville bli tatt opp for B og A ”da deres reelle eier-/utbytteandel overstiger to tredjedeler”. Dette innebærer at ligningsmyndighetene mente det skulle ses bort fra overdragelsene av de to andelene i Audiotron som ble foretatt i november 1992. Så fulgte 3 måneder med aktiv korrespondanse avsluttet med skattyternes merknader 19. november 1997. I løpet av denne tid fikk også de ankende parter advokat tilsendt et utkast til ligningsvedtak med anledning til å kommentere dette. Deretter kom en tredje periode på 7 ½ måned frem til vedtaket i ligningsnemnda 4. juli 1998, sendt skattyterne 30. juli.
- (50) Det er særlig de tre periodene uten dokumentert aktivitet som kan medføre at saksbehandlingen ikke står seg i forhold til artikkel 6 nr. 1. Staten har to kommentarer til de tre periodene: Den første er at mangel på dokumentasjon i seg selv ikke innebærer at saken lå ubehandlet. Det må ifølge staten legges til grunn at i *den første perioden* ble skattyternes innvendinger mot gjennomskjæring i forhold til salget av Ortofon-aksjene behandlet. Videre ble åpenbart undersøkelser foretatt som grunnlag for alle de spørsmål tilknyttet personskatt som ble fremsatt i brevet av 1. oktober 1996. I *den andre perioden* ble så innvendingene i forhold til gjennomskjæring av overdragelsen av andelene i Audiotron vurdert og forkastet, slik det fremgår av varselet fra august 1997, og som igjen startet en periode med aktiv saksbehandling. Endelig i *den tredje perioden* ble innstillingen til ligningsnemnda ferdigstilt.
- (51) Statens annen kommentar er at ligningsbehandlingen er en masseproduksjon av forvaltningsavgjørelser, der tempo og effektivitet ikke kan vurderes i forhold til enkeltsakene. Det må selvsagt tilstrebes god effektivitet. Men i en slik masseproduksjon må en ha et realistisk syn på at ikke alle saker vil bli behandlet optimalt til enhver tid.
- (52) Jeg finner at begge disse synspunktene må tillegges vekt. Ligningskontorets dokumenter, som avslutter hver av de tre periodene, viser at saksbehandling har pågått. De viser på langt nær at de tre perioder behøvde å være så lange, og det kan virke som om fremdriften burde ha vært bedre i denne saken. Men når rene dødperioder ikke kan påvises, mener jeg terskelen for å konstatere brudd på artikkel 6 nr. 1 må ligge relativt høyt i saker om tilleggsskatt ut fra det staten har fremholdt om vurderingen av masseavgjørelser.
- (53) Et ytterligere spørsmål er imidlertid om det i seg selv må bebreides ligningsmyndighetene at personbeskatningen av B og A som aktive eiere ble tatt opp 1. oktober 1996 som et nytt

forhold i saken. Audiotron ble da stilt en rekke spørsmål om dette forholdet, som må ha blitt utredet i en del av den første av de nevnte lengre periodene. Fra nå av tar dette forholdet all plass i de etterfølgende dokumentene. Selv om det normalt vil være både i ligningsmyndighetenes og skattyters interesse at alle skattespørsmål tilhørende ett kompleks blir vurdert samtidig, antar jeg at en slik konsentrasjon av ulike forhold vil kunne føre til så store forsinkelser for allerede ferdig utredete spørsmål, at forening av sakene ikke bør skje. Jeg viser fra den tradisjonelle straffeprosess til straffeprosessloven § 13 første ledd som omhandler forening av straffesaker. Bestemmelsen ble endret ved lov 3. mars 2000 slik at adgangen for påtalemyndigheten til å forene saker ble innskrenket ut fra de uheldige forsinkelser som en forening kan medføre. I vår sak synes den alt overveiende del av tidsbruken fra omkring november 1995 og mer eller mindre frem til ligningsnemndas vedtak juli 1998 å ha medgått til det nye forhold.

- (54) I vurderingen av om det var forsvarlig å ta opp spørsmålet om personbeskatning med den konsekvens at vurderingen av omstendighetene rundt aksjesalget ble forsinket, må fremheves for det første at det var en sterk tidsmessig sammenheng mellom aksjesalget og overdragelsen av andelene i Audiotron til de to slektningene. Videre anså ligningskontoret begge disposisjonene som illojale med gjennomskjæring til følge. Begge deler talte for å se disposisjonene i sammenheng.
- (55) Jeg mener det skal meget til før domstolene bør overprøve ligningsmyndighetenes skjønn med hensyn til hvilke skattespørsmål som behandles i sammenheng. Formentlig bør dette bare skje dersom forening av forholdene fremstår som åpenbart lite skjønnsomt. Det er klart ikke tilfelle her. Forening av de to forholdene til felles behandling endrer således ikke vurderingen av tidsbruken frem til ligningsnemndas vedtak.
- (56) Tiden fra vedtaket i ligningsnemnda 4. juli 1998 til overligningsnemndas vedtak 29. mai 2000 var 1 år og 11 måneder, også det en svært lang periode. Klagen over ligningsnemndas vedtak er datert 16. september 1998, og 24. september sendte Oslo ligningskontor brev der det heter at målsettingen var å behandle klagen innen 6 måneder. Dette er et standardvarsel, men viser hva ligningsmyndighetene selv anser som en normal behandlingstid.
- (57) Det er opplyst at man for å sikre en reell ny vurdering i klageomgangen, regelmessig benytter en ny saksbehandler for overligningsnemnda. Den nye saksbehandleren fant det nødvendig å gå dypere inn i hvorvidt overdragelsen av andelene i Audiotron var fiktive. Etter blant annet å ha undersøkt pengestrømmene mellom de eksterne eierne og selskapet ved å innhente kontoopplysninger fra ulike banker, konkluderte hun med at det måtte legges til grunn at overdragelsene var reelle, og ligningskontoret fremmet innstilling om at det ikke skulle fastsettes personinntekt for B og A i de aktuelle år. Også i denne perioden kunne fremdriften klart vært bedre. Det er likevel heller ikke her vist at saken lå ubehandlet over noen lengre periode. Den endrede innstillingen vedrørende et av sakens hovedspørsmål, der undersøkelsene klart ikke var av de enkleste, gjør det forståelig at målsettingen om behandling innen 6 måneder ikke slo til. Jeg mener at heller ikke denne perioden eller for øvrig de to behandlingsperioder i ligningsvesenet sett i sammenheng, utgjør et brudd på artikkel 6 nr. 1.
- (58) Som allerede nevnt er det ikke grunn til å kritisere tidsbruken i de tre rettsinstanser. Etter dette konkluderer jeg med at det ikke foreligger brudd på EMK artikkel 6 nr. 1 ved

behandlingen av spørsmålet om tilleggsskatt overfor Audiotron AS, B eller A. Anken har dermed ikke ført frem, og lagmannsrettens dom skal stadfestes.

- (59) Staten har krevd saksomkostninger for lagmannsrett og Høyesterett. Det er ikke grunn til å endre lagmannsrettens omkostningsavgjørelse, der staten ble tilkjent saksomkostninger. Med den begrensning anken fikk i Høyesterett, har saken hatt et klart prinsipielt preg, noe statens prosessfullmektig også har understreket. Vurderingene i saken har ikke vært uten tvil. Under disse omstendigheter finner jeg at unntaksbestemmelsen i tvistemålsloven § 180 første ledd bør få anvendelse, og at ansvar for saksomkostninger for Høyesterett ikke bør pålegges de ankende parter.

- (60) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. Saksomkostninger for Høyesterett idømmes ikke.

- (61) Dommer **Stabel:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

- (62) Dommer **Rieber-Mohn:** Likeså.

- (63) Dommer **Lund:** Likeså.

- (64) Dommer **Dølva:** Likeså.

- (65) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. Saksomkostninger for Høyesterett idømmes ikke.