



NORGES HØYESTERETT

Den 15. mars 2006 avsa Høyesterett dom i

HR-2006-00448-A, (sak nr. 2005/1146), sivil sak, anke,

Marineprovidér ASA,
dets konkursbo

(advokat Thomas Rygg Hannestad – til prøve)

mot

Staten v/Skattedirektoratet

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Erlend Haaskjold)

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

- (1) Dommer **Bruzelius**: Saken gjelder statens adgang til å motregne krav på arbeidsgiveravgift mot et konkursbos krav på refusjon av merverdiavgift, jf. skattebetalingsloven § 32 nr. 3, jf. folketrygdloven § 24-4 sjette ledd.
- (2) Ved Asker og Bærum tingretts kjennelse 5. mars 2003 ble boet til Marineprovidér ASA etter oppbud tatt under skifterettens behandling som konkursbo. Ved konkursåpningen hadde selskapet til gode merverdiavgift med 180 639 kroner. I brev 2. april 2003 anmodet bobestyreren om at beløpet ble overført til boets konto.
- (3) Kommunekassereren i Bærum erklærte 12. april 2003 motregning i refusjonskravet på merverdiavgift for skyldig arbeidsgiveravgift for 2002 og 2003 med til sammen 291 117 kroner.
- (4) Konkursboet bestred statens adgang til å foreta slik motregning og reiste ved stevning 30. mai 2003 til Oslo tingrett søksmål mot staten v/Skattedirektoratet med påstand om utbetaling til boet av 180 639 kroner med tillegg av renter og omkostninger. Tingretten avsa 14. april 2004 dom med slik domsslutning:

” 1. Staten v/Skattedirektoratet frifinnes.
2. Hver av partene bærer sine omkostninger.”

- (5) Konkursboet påanket tingrettens rettsanvendelse til Borgarting lagmannsrett, som 27. juni 2005 avsa dom med slik domsslutning:

**” 1. Tingrettens dom stadfestes.
2. Saksomkostninger for lagmannsretten tilkjennes ikke.”**

- (6) Konkursboet har påanket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen. Saken står for Høyesterett som for de tidligere instanser.
- (7) *Marineprovider ASA, dets konkursbo*, har i korte trekk anført:
- (8) Lagmannsretten har tolket skattebetalingsloven § 32 nr. 3 annet punktum og dekningsloven § 8-1 feil. Prinsipalt gjøres det gjeldende at skattebetalingsloven § 32 nr. 3 annet punktum stenger for motregning i det foreliggende tilfellet ettersom folketrygden etter bestemmelsen er en særskilt skattekreditor. Hovedkrav og motkrav består dermed ikke mellom de samme parter. Motregning forutsetter gjensidighet, og dette kravet er ikke oppfylt. Det følger direkte av lovtekst og forarbeider at staten og folketrygden er to forskjellige kreditorer, og den ankende parts syn bygger således ikke på en innskrenkende tolking av gjensidighetsvilkåret. Bestemmelsen i nr. 3 annet punktum går som spesialbestemmelse foran dekningsloven § 8-1.
- (9) Det er ikke grunnlag for statens anførsel om at lovendringen i 1984 var begrunnet i kontanthensynet. Dette hensyn var allerede tilfredsstillende ivaretatt i § 32.
- (10) Subsidiært anføres at heller ikke etter dekningsloven § 8-1 vil det være adgang til motregning, ettersom det mangler gjensidighet mellom staten og folketrygden. Bestemmelsen inneholder bare et rettslig utgangspunkt. Motregning i og utenfor konkurs vil i mange tilfelle være utelukket til tross for at vilkårene om gjensidighet, komputabilitet og forfall er oppfylt, jf. § 8-1 annet ledd første punktum. I vårt tilfelle vil skattebetalingsloven § 32 nr. 3 også her stenge for motregning.
- (11) Reelle hensyn taler for at det i en insolvenssituasjon må kreves at en utvidelse av gjensidighetsvilkåret for motregning har klar hjemmel i lov.
- (12) *Marineprovider ASA, dets konkursbo*, har nedlagt slik påstand:
- ”1. Motregning foretatt av kommunekassereren i Bærum den 12. april 2003 oppheves.**
- 2. På refusjonsbeløpet kr 180 639,- løper rentegodtgjørelse etter merverdiavgiftsloven.**
- 3. Marineprovider ASA, dets konkursbo tilkjennes saksomkostninger for alle retter.”**
- (13) *Staten v/Skattedirektoratet*, har i korte trekk anført:
- (14) Konkursboets krav på tilbakebetaling av merverdiavgift gjelder staten alene. Motkravet som gjelder skyldig arbeidsgiveravgift, er et krav som inndrives etter skattebetalingslovens regler. Folketrygden er ikke et særskilt rettssubjekt, men en del av staten. Arbeidsgiveravgift går inn i statsregnskapet. Hovedkrav og motkrav består således mellom de samme parter, og gjensidighetsvilkåret er oppfylt.

- (15) Skattebetalingsloven § 32 nr. 3 annet punktum begrenser ikke motregningsadgangen når samme rettssubjekt er kreditor og debitor for kravene som er motregnet. Bestemmelsen slår bare fast at det alminnelige gjensidighetsvilkår gjelder når krav og motkrav ikke omfattes av nr. 3 første punktum. Bestemmelsen i annet punktum gjelder dessuten bare krav som skal fordeles mellom skattekreditorene etter skattebetalingsloven kapittel VIII. Arbeidsgiveravgiften skal ikke fordeles, men tilkommer staten alene. Det er da de alminnelige vilkår for motregning som får anvendelse, jf. dekningsloven § 8-1.
- (16) Grunnen til at folketrygden ble tatt inn i oppregningen i skattebetalingsloven § 32 nr. 2 og 3 var ikke problemer med gjensidighetsvilkåret, men kontanthensynet ved lønns- og bidragskrav.
- (17) Staten v/Skattedirektoratet har nedlagt slik påstand:
- ”1. Staten v/Skattedirektoratet frifinnes.
2. Staten v/Skattedirektoratet tilkjennes saksomkostninger for alle instanser, med tillegg av lovens rente fra forfall til betaling skjer.”
- (18) *Mitt syn på saken:*
- (19) Saken gjelder motregning i konkurs. Hovedkravet er boets krav på refusjon av merverdiavgift, som er et krav på staten alene, jf. merverdiavgiftsloven § 1. Motkravet er et krav på skyldig arbeidsgiveravgift. Avgiften er hjemlet i folketrygdloven § 23-2. Samme lovs § 24-4 sjette ledd fastsetter at ”[b]estemmelsene i skattebetalingsloven skal gjelde for betaling og innkreving av avgifter til folketrygden såfremt ikke noe annet er bestemt”. Samtlige avgifter til folketrygden skal således innkreves etter skattebetalingsloven om ikke noe annet er bestemt. Ordningen med at skattemyndighetene krever inn trygdeavgifter, ble gjennomført allerede i folketrygdloven av 17. juni 1966 nr. 12, se § 17-6 første ledd.
- (20) Spørsmålet for Høyesterett er om folketrygden etter skattebetalingsloven § 32 nr. 3 annet punktum er å anse som en særskilt skattekreditor, slik at gjensidighetsvilkåret for motregning – at hovedkrav og motkrav må bestå mellom de samme parter – ikke er oppfylt når staten er debitor for hovedkravet og motkravet er et krav etter folketrygdloven. Det er ikke bestridt at øvrige vilkår for motregning foreligger.
- (21) Skattebetalingsloven av 21. november 1952 nr. 2 innførte fellesinnkreving til stat og kommune av restskatt, forskuddsskatt, etterskuddsskatt og annen utlignet skatt. Med hjemmel i lovens § 24 nr. 1 tredje punktum og § 30 nr. 2 kunne det offentlige i nødvendig utstrekning motregne skattyters krav på tilbakebetaling av innbetalt forskuddsskatt mot krav på skyldig skatt uten hensyn til om det var staten eller kommunen som var skattekreditor. Dette var en lemping av gjensidighetsvilkåret. Ved endringslov 9. juni 1961 nr. 3 ble adgangen til å motregne utenfor konkurs ytterligere lempet ved at det ble åpnet for at skatt som både staten og kommunen har andel i, kan motregnes mot krav som den skattepliktige har på staten alene eller kommunen alene. Bestemmelsen ble tatt inn som ny nr. 2 annet punktum i § 32. Konkurssituasjonen ble regulert i et nytt nr. 3. Etter første punktum er gjensidighetsvilkåret lempet når et skattekrav står mot et krav fra konkursboet på tilbakebetaling av skatt. I annet punktum slås det fast at ved motregning overfor en fordring som konkursboet har på staten eller kommunen alene, skal

skattekravet mot konkursskyldneren deles opp, slik at motregning bare gjennomføres i den utstrekning krav og motkrav gjelder samme skattekreditor. Bestemmelsen i nr. 3 annet punktum ble i Ot.prp. nr. 32 (1960-61) begrunnet med hensyn til øvrige konkursskreditorene, se side 5, jf. side 21. Endringslov 21. mai 1976 nr. 29 føyd til fylkeskommunen i § 32 nr. 2 og 3, og folketrygden ble tilføyd i de samme bestemmelsene ved endringslov 1. juni 1984 nr. 36. Jeg viser til Rt. 2004 side 523, hvor det i avsnitt 29 flg. er redegjort nærmere for bakgrunnen for bestemmelsene om motregning i skattebetalingsloven.

- (22) Med de endringer jeg her har omtalt, lyder bestemmelsene i skattebetalingsloven § 32 nr. 2 og 3:

”2. Krav på skatt, renter og kostnader som nevnt under 1 kan uoppdelt bringes i motregning overfor fordring den skattepliktige har på tilbakebetaling av skatt m.v. og fordring på rentegodtgjørelse. Det samme gjelder overfor en fordring den skattepliktige har på staten alene, fylkeskommunen alene, kommunen alene eller folketrygden og som er av den art at det er adgang til å ta utlegg i den.

3. Ved motregning i konkurs gjelder bestemmelsen i 2, første punktum tilsvarende. Overfor en fordring konkursboet har på staten alene, fylkeskommunen alene, kommunen alene eller folketrygden, kan dog skatteopprekkeren bare bringe i motregning en så stor andel av et skattekrav m.v. på konkursskyldneren, som ved fordeling etter reglene i denne lovs kapittel VIII ville falle på den av skattekreditorene som boets fordring er rettet mot.”

- (23) Det avgjørende spørsmål i saken er betydningen av at folketrygden er tatt med i oppregningen av skattekreditorene i nr. 3 annet punktum. Hovedkravet er som nevnt et krav om refusjon av merverdiavgift, noe staten alene hefter for. Kjennelsen i Rt. 2004 side 523, som jeg har vist til, gjaldt tolkingen av nr. 3 første punktum. Spørsmålet der var om skyldig arbeidsgiveravgift kunne motregnes i konkursboets krav på tilbakebetaling av skatt. Flertallet kom til at § 32 nr. 3 første punktum fikk anvendelse, og drøfter ikke nr. 3 annet punktum.

- (24) Jeg kan ikke se det annerledes enn at det følger av ordlyden til § 32 nr. 3 annet punktum at folketrygden i denne sammenheng skal anses som en særskilt skattekreditor på linje med staten, fylkeskommunen og kommunen. Det er ikke noe i ordlyden som indikerer at folketrygden skulle ha noen annen stilling enn de tre andre skattekreditorene. Når et konkursbos krav ikke er et skattekrav, men gjelder en av skattekreditorene alene, er det etter bestemmelsen bare adgang til å motregne med den delen av skattekravet som tilkommer vedkommende skattekreditor.

- (25) Staten har gjort gjeldende at bestemmelsen i nr. 3 annet punktum ikke får anvendelse i vår sak, da arbeidsgiveravgift ikke fordeles etter lovens kapittel VIII, jf. henvisningen i nr. 3 annet punktum in fine til bestemmelsene i kapittelet.

- (26) Det er ubestridt at motkravet – arbeidsgiveravgiften – ikke skal fordeles etter lovens kapittel VIII. Jeg er imidlertid ikke enig med staten i at denne omstendighet medfører at § 32 nr. 3 annet punktum ikke får anvendelse. Etter folketrygdloven § 24-4 sjette ledd skal som nevnt alle avgifter til folketrygden, herunder arbeidsgiveravgiften, innkreves etter skattebetalingslovens bestemmelser. Ordningen med fellesinnkreving av skatt mv. omfatter også trygdeavgift, og for

denne finner det sted fordeling etter kapittel VIII. Jeg finner ikke støtte for at en avgift etter folketrygdloven som ikke fordeles etter kapittel VIII, men som kreves inn etter lovens regler, ikke også skulle være omfattet av bestemmelsen i nr. 3 annet punktum.

- (27) Staten har anført at forarbeidene til endringsloven av 1984 viser at hensikten var å utvide motregningsadgangen for offentlige krav, ikke å begrense den. Det er videre gjort gjeldende at man i 1984 ønsket å sikre kontanthensynet ved motregning mot trygdemottakers krav etter folketrygden. Det er også vist til at folketrygden ikke er et eget rettssubjekt, men en del av staten.

- (28) Lovendringen i 1984 i § 32 nr. 3 annet punktum må ses i lys av endringen i nr. 2 annet punktum. I Ot.prp. nr. 44 (1983-84) er lovforslaget begrunnet i effektivitetshensyn. Det heter videre på side 4:

”Slik regelen er tolka er det ikkje høve til å motrekna skattekrav i krav som skattyteren har på folketrygda ... Det er m.a. peika på at skattekravet også gjeld medlemsavgifter til folketrygda slik at det vil vera rimeleg å utvida retten til motrekning. Skattedirektoratet har elles vist til at ein utanlandsk borgar som flytter frå Noreg i visse høve kan ha krav på refusjon for betalt avgift til folketrygda, og at det verkar urimeleg at eventuell skattegjeld ikkje skal kunna nyttast til motrekning...”

- (29) Om tilføyelsen i nr. 3 heter det samme sted:

”For konkurstilfella lyt det skje eit tilsvarande brigde i nr. 3 andre punktum i same paragrafen.”

- (30) Staten har som nevnt gjort gjeldende at lovendringen skyldes at det var ønskelig å beskytte trygdemottakere mot krav om motregning av skattekrav mot krav på folketrygden. Jeg kan ikke se at dette kan ha vært begrunnelsen. Allerede endringsloven av 1961 innførte forbehold i nr. 2 annet punktum for at hovedfordringen må være ”av den art at det er adgang til å ta utlegg i den”. Siden 1961 har § 32 nr. 4 dessuten påbudt at ”[m]otregning etter nr. 2, siste punktum må ikke gjennomføres i slik utstrekning at den skattepliktiges inntekt blir utilstrekkelig til livsopphold for ham og hans familie”.
- (31) Etter min mening viser forarbeidene at folketrygden ble tilføyd i nr. 2 annet punktum for å sikre at den mer omfattende motregningsadgangen kunne benyttes også mot skattyterens krav på folketrygden. Endringen i nr. 3 annet punktum er en konsekvens av endringen i nr. 2, og slår fast at lempingen ikke gjelder i konkurs. Det er etter min mening samsvar mellom forarbeidene og lovteksten.
- (32) Staten har imidlertid gjort gjeldende at folketrygden, som ikke er et særskilt rettssubjekt, ikke kan ses som særskilt skattekreditor. Det er vist til at folketrygden er en del av staten, at arbeidsgiveravgiften går inn i statsregnskapet og til at Stortinget årlig bevilger store tilskudd til trygden.
- (33) Etter min vurdering må man ved tolkingen av bestemmelsen bygge på hvorledes lovgiver så folketrygden i 1984, når dette syn er så klart nedfelt i bestemmelsens ordlyd. Jeg viser til at i Rt. 1976 side 600 – som gjelder et annet rettsspørsmål – uttalte førstvoterende på side 604 at avgjørende for spørsmålet om Rikstrygdeverket kunne fremsette et regresskrav var ”hvilken status folketrygdens midler rettslig sett

har”, og videre at folketrygden måtte sies ”å være et lukket system med hensyn til inntekter og utgifter”. Jeg tilføyer at det i eldre juridiske teori ble reist spørsmål om det ved motregning fra eller mot staten burde kreves at de motstående kravene skulle gjelde samme forvaltningsgren eller virksomhet.

- (34) Etter min mening bygger endringsloven av 1984 på det syn at folketrygden er en særskilt skattekreditor – atskilt fra staten. Forarbeidene viser at lovgiver mente at en lovendring var nødvendig for at den mer omfattende motregningsadgangen også skulle gjelde krav som skatteyteren har på folketrygden. Krav på ytelse fra folketrygden ble således ikke sett på som et krav mot staten, men mot folketrygden alene. Jeg kan da ikke se at det har betydning for tolkingen av nr. 3 annet punktum at folketrygden ikke er et særskilt rettssubjekt.
- (35) Staten har også vist til at arbeidsgiveravgiften inntektsføres i statsregnskapet, og til at det er Stortinget som fastsetter størrelsen på avgiften slik at avgiften i realiteten langt på vei er en form for skatt som folketrygden har liten innvirkning på. Jeg er enig i det, men mener tolkingsspørsmålet saken reiser, må avgjøres i samsvar med den aktuelle lovbestemmelsens ordlyd, særlig når den har støtte i forarbeidene.
- (36) Jeg kan ikke se at oppfatninger i Skattedirektoratet, Konkursrådet eller den juridiske teorien har betydning for løsningen av det foreliggende tolkingsspørsmål.
- (37) Jeg tilføyer at det er vedtatt ny skattebetalingslov, lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav, som foreløpig ikke er satt i kraft. Loven har bestemmelser om utvidet motregningsadgang for skatte- og avgiftskrav i § 13-1. Paragrafen er annerledes utformet enn gjeldende lovs § 32 nr. 2 og nr. 3. Jeg går ikke inn på forståelsen av den nye loven på dette punkt.
- (38) Jeg er etter dette kommet til at lagmannsrettens lovtolking ikke er riktig, og at konkursboet må gis medhold i at staten ikke har adgang til å motregne skyldig arbeidsgiveravgift mot boets krav på refusjon av merverdiavgift. Boet har nedlagt påstand om å få dom for rett til renter av beløpet. Kravet tas til følge, jf. merverdiavgiftsloven § 36 annet ledd, jf. § 24 tredje ledd, jf. Forskrift nr. 65 om betaling av avgift og beregning og betaling av renter og rentegodtgjørelse etter merverdiavgiftsloven § 6.
- (39) Anken har ført frem. Den ankende part må tilkjennes saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett etter tvistemålsloven § 180 annet ledd jf. § 172 første ledd. Beløpet settes til 126 047 kroner i samsvar med omkostningsoppgaven, hvorav salær utgjør 80 000 kroner.
- (40) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Motregning foretatt 12. april 2003 av kommunekassereren i Bærum oppheves.
2. Marineprovider ASA, dets konkursbo, har krav på rentegodtgjørelse av refusjonsbeløpet 180 639 – etthundreåttitusensekshundretretti – kroner etter merverdiavgiftslovens regler.

3. I saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler Staten v/Skattedirektoratet til Marineprovider ASA, dets konkursbo, 126 047 – etthundreogtjuesekstusenogførtisju – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

(41) Kst. dommer **Kaasen:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(42) Dommar **Utgård:** Det same.

(43) Dommer **Flock:** Likeså.

(44) Dommer **Aasland:** Likeså.

(45) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Motregning foretatt 12. april 2003 av kommunekassereren i Bærum oppheves.
2. Marineprovider ASA, dets konkursbo, har krav på rentegodtgjørelse av refusjonsbeløpet 180 639 – etthundreåttitusensekshundretrettini – kroner etter merverdiavgiftslovens regler.
3. I saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler Staten v/Skattedirektoratet til Marineprovider ASA, dets konkursbo, 126 047 – etthundreogtjuesekstusenogførtisju – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.