



NORGES HØYESTERETT

Den 14. september 2015 avsa Høyesterett dom i

HR-2015-01864-A, (sak nr. 2015/569), sivil sak, anke over dom,

A (advokat Andreas Bullen – til prøve)

mot

Staten v/Skatt øst (advokat Eirik Jensen)

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

- (1) Dommer **Webster**: Saken gjelder spørsmålet om et ligningsvedtak er ugyldig fordi deler av det beskattede beløp etter vedtaket også er beskattet i et annet ligningsår.
- (2) A ble i 2003 ansatt i X AS – heretter omtalt som X – et selskap som driver med kjøp og salg av billetter til sports- og kulturarrangementer. A er også hovedaksjonær i Y AS – heretter omtalt som Y. Sistnevnte selskap har samarbeidet med X, men i de aktuelle ligningsårene var det generelt lite aktivitet i Y.
- (3) Høsten 2006 innledet Skatt øst bokettersyn i Y for inntekstårene 2003–2005. Kontrollen ble senere utvidet til å omfatte 2006. A hadde over en årrekke levert selvangivelse med til dels betydelig forsinkelse. Selvangivelsen for 2006 ble heller ikke innlevert i tide, og ligningen ble av Z likningskontor fastsatt etter skjønn 12. oktober 2007. Den 2. november samme år leverte A selvangivelse både for 2005 og 2006, og Z likningskontor fattet endringsvedtak for 2006 13. november 2007. I dette vedtaket ble As opplysninger om lønnsinntekter for 2006 lagt til grunn.

- (4) Bokettersynet i Y munnet ut i vedtak fra Skatt øst 15. desember 2008. Her ble blant annet As alminnelige inntekt og personinntekt for 2005 økt med 2 500 000 kroner. Bakgrunnen for endringen var en del trekk på As mellomregningskonto i X. A klaget over Skatt østs vedtak og anførte blant annet at beløpet som ble tatt til beskatning i 2005, allerede var beskattet i ligningsåret 2006. Det ble også fremhevet i brev til Skatt øst 18. mai 2010 og 9. juni 2010, at Skatt østs vedtak ville innebære dobbeltbeskatning.
- (5) Skatteklagenemnda fattet vedtak 14. juli 2010 der As personlige ligning ble endret slik at inntekten ble økt med 400 000 kroner i 2003, 893 522 kroner i 2004 og 2 039 071 kroner i 2005. For så vidt gjelder spørsmålet om dobbeltbeskatning, bemerket skatteklagenemnda:

"Skatteklagenemnda vil presisere at lønnsinnberetning og evt. inntektsbeskatning i senere år ikke har betydning for endringssaken for inntektsåret 2005. Hvis skattyter mener at ligningen for 2006 omfatter inntekter fra for eksempel 2005, må han påklage ligningen for 2006. Skatteklagenemnda kan ikke fravike skattelovens regler om innvinning og tidfesting av inntekter"

- (6) As advokat anmodet deretter Skatt sør om at også ligningen for 2006 måtte endres ettersom deler av de beløpene som ble ansett som lønn for 2005, allerede var innberettet og beskattet som lønn i 2006. Skatt sør avsto å endre ligningen for 2006 i brev 20. oktober 2010. Det ble pekt på at klagefristen etter ligningsloven § 9-2 nr. 9 var utløpt ettersom det var mer enn ett år siden vedtaket i endringssaken var truffet. Skattekontoret vurderte endring etter ligningsloven § 9-5, men fant etter en helhetsvurdering ikke grunn til å ta opp endringssak for 2006, selv om det ble erkjent at i alle fall deler av det beløp som inngikk i økningen i ligningen for 2005, kunne være innberettet i 2006. Det ble særlig lagt vekt på sakens opplysning – at det var stor usikkerhet knyttet til kravet, og at en endringssak ville være ressurskrevende for ligningsmyndighetene – og at skatteyers forhold talte mot at det ble åpnet endringssak.
- (7) A innga 16. februar 2011 stevning til Oslo tingrett og påsto at Skatteklagenemndas vedtak måtte kjennes ugyldig. Subsidiært ble det påstått at Skatt sørs vedtak 20. oktober 2010 måtte oppheves. Saken ble begrenset til å gjelde økning av inntekten med 393 522 kroner i 2004 og 2 039 071 kroner i 2005. Etter at Skatt øst og Skatt sør i tilsvar hadde anført at søksmålsfristen for vedtaket for inntekten for 2006 var utløpt, ble det subsidiære kravet trukket.
- (8) Oslo tingrett avsa 26. juni 2012 dom med slik domsslutning:
- "1. Skatteklagenemndas vedtak av 14. juli 2010 oppheves.**
 - 2. Staten v/skatteklagenemnda dømmes til å betale saksomkostninger A med 615 405 – sekshundreogfemtentusenfirehundreogfem – kroner som forfaller til betaling innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom."**
- (9) Det avgjørende for tingretten var at opprettholdelse av vedtaket ville innebære en dobbeltbeskatning.
- (10) Staten ved Skatt øst anket til lagmannsretten. For lagmannsretten aksepterte A at i overkant av 900 000 kroner, som han tidligere hadde anført var et lån, ble beskattet som lønn i 2004 og 2005.

- (11) Borgarting lagmannsrett avsa 18. desember 2014 dom med slik domsslutning:
- "1. Staten v/Skatt øst frifinnes.**
 - 2. Sakskostnader for tingretten og lagmannsretten tilkjennes ikke."**
- (12) Lagmannsretten fant det klart at uttakene fra mellomregningskontoen i X i 2005 var å anse som lønn. Lagmannsretten vurderte videre om det ville innebære ulovlig dobbeltbeskatning å skattlegge uttakene som lønn i 2005 når det var på det rene at i alle fall deler av beløpet var beskattet som inntekt i 2006. På dette punktet delte lagmannsretten seg. Flertallet mente at det ikke heftet feil ved ligningen for 2005 selv om deler av beløpet som var skattlagt dette året, også ble skattlagt ved ligningen for 2006. Mindretallet kom til at dobbeltbeskatningen medførte at ligningen for 2005 måtte oppheves.
- (13) A har anket til Høyesterett over lagmannsrettens rettsanvendelse. Anken er begrenset til å gjelde om dobbeltbeskatning innebærer at skatteklagenemndas vedtak for 2005 er ugyldig. Høyesteretts ankeutvalg besluttet 23. april 2015 anken fremmet til behandling i avdeling. Beslutningen har følgende slutning:
- "Anken tillates fremmet. Ankeforhandlingen for Høyesterett begrenses til å gjelde hvorvidt en skattyter kan inntektsbeskattes i et inntekstår for et beløp som han er inntektsbeskattet for i et annet år uten at ligningen for det andre året blir endret."**
- (14) Den ankende part – A – har i hovedtrekk gjort gjeldende:
- (15) Det gjelder et forbud mot dobbeltbeskatning i norsk rett, og A er utsatt for en form for dobbeltbeskatning som rammes av forbudet. Ligningsmyndighetenes vedtak innebærer at samme skatteyter og samme bruttoinntektspost er skattlagt i både 2005 og 2006. Det er ikke noen særlig lovhjemmel som tilsier at det gjelder unntak fra det generelle forbudet i denne saken.
- (16) At klagefristen for vedtaket om ligningen for 2006 var utløpt, kan ikke lede til noe annet resultat. Klagefristen for 2006-vedtaket utløp før det endelige 2005-vedtaket var fattet. Det var 2005-vedtaket som medførte at samme beløp ble skattlagt to ganger. Før dobbeltbeskatningen hadde A hverken forutsetning eller mulighet til å klage over eller reise søksmål om gyldigheten av 2006-vedtaket.
- (17) Subsidiært gjøres det gjeldende at dobbeltbeskatningen innebærer myndighetsmisbruk fordi den er sterkt urimelig og utsetter A for usaklig forskjellsbehandling. Atter subsidiært anføres at dobbeltbeskatningen krenker Den europeiske menneskerettskonvensjon – EMK – protokoll 1 artikkel 1.
- (18) A har nedlagt følgende påstand:
- "1. Tingrettens dom stadfestes.**
 - 2. Ankende part tilkjennes sakskostnader for lagmannsrett og Høyesterett."**
- (19) Ankemotparten – *staten ved Skatt øst* – har i hovedtrekk gjort gjeldende:

- (20) Ligningen for 2005 er isolert sett riktig. Det er dette vedtaket som står til prøve for Høyesterett. Staten erkjenner at visse beløp som var lignet i 2005, sannsynligvis også inngikk i inntekten A oppga til beskatning i 2006. Ligningen for 2006 er ikke til prøve for Høyesterett. Denne ligningen er endelig ettersom A har latt preklusive frister løpe ut. Hvis A ved å angripe ligningen for 2005 kan få endret ligningen for 2006, innebærer dette en omgåelse av fristene som har utløpt for 2006-vedtaket.
- (21) Dobbelbeskatning kan være en konsekvens av at fristregler løper ut, på samme måte som at alle andre feil ved ligningen kan bli stående når fristene for å klage eller gå til søksmål løper ut. A kunne ha gått til søksmål mot 2006-vedtaket før fristen løp ut. Kravet til aktuell rettslig interesse var oppfylt. A var klar over at det var en fare for at det kunne oppstå dobbeltbeskatning hvis hans selvangivelse for 2006 ble lagt til grunn for ligningen i 2006, samtidig som det var nærliggende at bokettersynet ville føre til at deler av beløpet ble tidfestet til 2005. Han hadde derfor både oppfordring og anledning til å avbryte søksmålsfristen. Hvis han ikke forsto dette, beror det på en rettsvillfarelse som ikke kan være unnskyldelig.
- (22) Dersom søksmålsfristen for ligningen for 2006 ikke var utløpt, kunne A åpenbart ikke ha angrepet ligningen for 2005 på grunn av dobbeltbeskatningen. Han ville vært henvist til å angripe 2006-vedtaket, og han hadde ikke klagerett over dette vedtaket ettersom det opprinnelig var fastsatt ved skjønn. Hvis A får medhold, vil han derfor få en gunstigere behandling enn det reglene legger opp til.
- (23) Det foreligger ikke myndighetsmisbruk. A er ikke i en annen stilling enn enhver annen som har oversittet søksmålsfrister. Det foreligger heller ikke krenkelse av EMK protokoll 1 artikkel 1. Skatteklagenemndas vedtak er hjemlet i lov, forfølger et legitimt formål og er forholdsmessig.
- (24) Staten ved Skatt øst har nedlagt følgende påstand:
- "1. Anken forkastes.
 2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for alle retter."
- (25) *Jeg er kommet til at anken må tas til følge.*
- (26) Etter mitt syn er det et prinsipp i norsk rett at samme inntekt ikke skal beskattes to ganger på samme skatteyters hånd. Under skatteloven av 1911 ble dette utledet av § 17 første ledd første setning som lød:
- "Av formue og inntekt svares skatt til den kommune, i hvis distrikt den skattepliktige bor, forsåvidt formuen eller inntekten ikke lovlig er å beskatte i noen annen kommune her i riket eller gjennom noen annen ligning."**
- (27) Etter sin ordlyd avklarer bestemmelsen hvilken kommune det skal svares skatt til, men den ble oppfattet å gi uttrykk for et alminnelig forbud mot dobbeltbeskatning, jf. blant annet Rt. 1978 side 639 og Rt. 1987 side 723. Sakene gjaldt spørsmål om verdier som aksjonærene var lignet for etter de dagjeldende reglene om beskatning av gruppesalg av aksjer i byskatteloven § 46 andre ledd og skatteloven § 54 andre ledd, var av betydning for aksjeselskapets egen skatteplikt. Etter å ha vist til at reglene om gruppebeskatning kunne lede til at samme gevinst ble beskattet flere ganger dersom det ikke ble tatt hensyn

til at gevinsten allerede var beskattet i forbindelse med gruppensalg, uttalte Høyesterett i Rt. 1978 side 639 på side 643:

"Byskattelovens § 12 første ledd (nå skattelovens § 17 første ledd) bestemmer at formue eller inntekt bare blir å beskatte dersom den ikke lovlig er å beskatte 'gjennom noen annen ligning'. Det gis her uttrykk for det prinsipp at dobbeltbeskatning ikke skal skje, heller ikke ved at samme skatteobjekt beskattes hos forskjellige skattesubjekter."

(28) Denne begrunnelsen ble i Rt. 1987 side 723 på side 726 sett på som uttrykk for "skattelovens alminnelige dobbeltbeskatningsforbud", og ble fulgt opp med henvisning til at "forbudet mot dobbeltbeskatning i skattelovens § 17 må tas i betraktning når man senere skal ta standpunkt til om det foretatte gruppensalg skal tillegges betydning for selskapets egen skatteplikt".

(29) Tilsvarende er det i Skattelovkommentaren 1997/98 (Greni med flere), side 46–47 fremhevet at § 17 første ledd i tillegg til å bestemme hvor det skal svares skatt der reglene pålegger skatteplikt til flere kommuner, også er uttrykk for et prinsipp om forbud mot dobbeltbeskatning:

"Første ledd første punktum gjør unntak for skatteplikt som ellers ville foreligge for så vidt angår formue eller inntekt som skal beskattes 'gjennom noen annen ligning'. Bestemmelsen regulerer i første rekke forholdet mellom skatteplikten til bostedskommunen og skatteplikten til stedskommune etter §§ 18-20, og fastslår at skatteplikten til stedskommune får foran, jf note 1.1."

I tillegg er bestemmelsen uttrykk for et prinsipp, nemlig et forbud mot dobbeltbeskatning av den samme formuen eller den samme inntekten hos den samme skattepliktige. Bestemmelsen forbyr også at samme inntekt beskattes to eller flere ganger hos skattepliktige som er i interessefellesskap eller står hverandre nær på annen måte. Hvor langt den rekker for så vidt, er på flere punkter usikkert."

(30) Bemerkningen om usikkerheten om hvor langt forbudet rekker, knytter seg til beskatning av skattepliktige som er i interessefellesskap. Kommentaren gir ikke uttrykk for usikkerhet om forbudet mot å beskatte samme skattepliktige to ganger for samme inntekt.

(31) I 1999 ble det gjennomført en omfattende teknisk revisjon av skatteloven. Den tidligere § 17 fremgår nå av § 3-1 første ledd. Bestemmelsen har fått en ny ordlyd:

"Personlig skattyter svarer skatt til bostedskommunen med de unntak som følger av bestemmelsene i dette kapittel."

(32) Forbudet mot dobbeltbeskatning kommer ikke til uttrykk på samme måte som i den tidligere ordlyden. Det følger imidlertid av forarbeidene til lovendringen i 1999 at det ikke var tilsiktet noen realitetsendringer, jf. Ot.prp. nr. 86 (1997–98) side 6:

"En målsetting ved revisjonen har vært å gjengi gjeldende skatterett med uendret realitet så langt det er mulig. Ved at bestemmelsene i foreliggende lovforslag er utformet med sikte på uendret realitet, vil mest mulig av det foreliggende tolkningsmaterialet i form av forarbeider, høyesterettsdommer mv vedrørende gjeldende skattelovgivning beholde sin verdi."

(33) Også av merknaden til § 3-1 første ledd fremgår det at bestemmelsen er en videreføring av § 17 første ledd første punktum, jf. Ot.prp. nr. 86 (1997–98) side 41. Det er ikke opplyst at ordlydsendringen er ment å medføre noen materiell endring.

- (34) Prinsippet om forbud mot dobbeltbeskatning av samme inntekt på samme skatteyers hånd, er også kommet til uttrykk i en rekke prosessuelle bestemmelser i ligningsloven. Etter ligningsloven § 9-2 første ledd bokstav c kan skatteyer klage til Skattedirektoratet over "avgjørelser som medfører at samme inntekt eller formue blir skattlagt til flere kommuner". Etter ligningsloven § 11-3 kan to kommuner som har en fordelingstvist, det vil si en tvist om hvor skatteyers formue og inntekt skal beskattes, i fellesskap kreve at Skattedirektoratet avgjør tvisten med bindende virkning. Ligningsloven § 11-2 nr. 3 gir regler for søksmål om fordelingstvister mellom kommuner. Alle bestemmelsene bygger på en forutsetning om at skatteyer bare skal beskattes én gang for samme inntekt.
- (35) I forarbeidene til forløperen til det som er dagens ligningslov § 9-2 første ledd bokstav c, er det fremhevet at det er det offentlige som har plikt til å påse at skatteyteren ikke blir dobbeltbeskattet, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 107:
- "Klageretten etter nr. 1 e og f er en sikkerhet for skattyteren som det ikke ofte bør bli bruk for. Det er fagetatens oppgave å påse at dobbeltbeskatning ikke finner sted. Den samlede utskrivning i bostedskommunen av all skatt for personlige skattytere fra 1975 gjør det lettere å avverge dobbeltbeskatning allerede ved forberedelsen av ligningen. Dessuten gir § 8-5 og § 11-3 ordninger for å få slike spørsmål løst på offentlig initiativ."**
- (36) Direkte gjelder uttalelsene kommuner som er i fordelingstvist, men også i andre tilfeller hvor dobbeltbeskatningen beror på omstendigheter under forvaltningens kontroll, eller som det ellers er mest nærliggende at forvaltningen avklarer, må utgangspunktet være at fagetatene ut fra tilsvarende betraktninger må påse at dobbeltbeskatning ikke finner sted.
- (37) Staten har anført at det enkelte ligningsår må vurderes for seg, og at når klage- og søksmålsfristen er løpt ut for vedtaket for 2006, kan ikke 2006-ligningen angripes indirekte gjennom å rette et angrep mot ligningsåret 2005. I dette tilfellet er det imidlertid spørsmål om å flytte en inntekt fra ett ligningsår til ett annet. Et slikt vedtak berører reelt sett begge inntektsårene. Forbudet mot dobbeltbeskatning innebærer etter mitt syn at det ikke er anledning til å flytte inntekt fra ligningen for år 2006 til ligningen for år 2005, og dermed øke skattegrunnlaget i år 2005, uten samtidig å ta hensyn til at inntekten må reduseres i det året man flytter inntekten fra.
- (38) Det kan ikke av forbudet mot dobbeltbeskatning utledes noe krav til hvordan dobbeltbeskatningen skal unngås. Skattemyndighetene må kunne velge å unngå dobbeltbeskatningen enten ved å treffe nytt ligningsvedtak for begge årene, eller ved å justere vedtaket for 2005 dersom 2006-vedtaket står urørt. Om skattemyndighetene hadde valgt den første fremgangsmåten, ville det ha løpt ny klage- og søksmålsfrist for vedtaket knyttet til 2006. Hadde skattemyndighetene valgt å justere i 2005-vedtaket for å unngå dobbeltbeskatning, kunne justeringen vært overprøvd ved klage og søksmål etter 2005-vedtaket. Uansett fremgangsmåte ville skatteyer hatt klage- og søksmålsretten for så vidt gjelder dobbeltbeskatning i behold. Jeg kan dermed ikke se at staten kan få medhold i sine anførsler knyttet til at søksmålsfristen for 2006 er utløpt.
- (39) Tilsvarende kan ikke statens anførsel om at skatteklagenemnda ikke hadde kompetanse til å ta opp 2006-ligningen ettersom det bare var 2005-ligningen som var til behandling, føre frem. I den grad vedtaket for 2005 medførte dobbeltbeskatning, måtte enten skatteklagenemnda ha justert sitt eget vedtak for å avbøte dobbeltbeskatningen, eller gitt A medhold og sendt saken tilbake til skattekontorene for videre behandling.

- (40) Staten har også pekt på at det er skatteyter selv som har skapt situasjonen, og at han er sterkt å bebreide for ikke å ha innlevert selvangivelser, for å ha holdt tilbake opplysninger og stadig ha endret forklaringer. Denne typen opptreden fra en skatteyers side kan gi grunnlag for skjønnslingning og sanksjoner etter loven, men kan ikke gi grunnlag for å fravike forbudet mot dobbeltbeskatning uten særlig lovhjemmel. Slik hjemmel kan jeg ikke se at det er.
- (41) Skatteklagenemndas vedtak av 14. juli 2010 er dermed ugyldig som følge av at det strider mot forbudet mot dobbeltbeskatning. Med denne konklusjonen har jeg ikke foranledning til å gå inn i de øvrige anførselene fra den ankende parts side.
- (42) Partene er enig om at hvis anken fører frem, bør skatteklagenemndas vedtak oppheves, i stedet for at tvisten om størrelsen av det dobbeltbeskattede beløpet avgjøres av lagmannsretten, jf. tvisteloven § 30-14 andre ledd.
- (43) Anken har ført frem. A har nedlagt en påstand som innebærer at han tilkjennes sakskostnader for alle instanser. For så vidt gjelder det spørsmålet som har vært behandlet i Høyesterett, har A fått fullt medhold, og han må tilkjennes sakskostnader for Høyesterett etter tvisteloven § 20-2 første ledd. For lagmannsretten, som tok stilling til flere spørsmål enn det som ble anket til Høyesterett, fikk A ikke medhold "fullt ut eller i det vesentlige", jf. tvisteloven § 20-2 andre ledd, og det er dermed ikke grunnlag for å tilkjenne sakskostnader for lagmannsretten og tingretten etter tvisteloven § 20-2 første ledd. Slik saken ligger an, kan jeg heller ikke se at det er grunn til å tilkjenne sakskostnader for lagmannsretten og tingretten etter tvisteloven § 20-3.
- (44) Kostnadene for Høyesterett er oppgitt til 1 219 996,90 kroner inkludert merverdiavgift. Av dette utgjør 28 546,90 kroner utlegg. Rettens gebyrer kommer i tillegg. Samlet utgjør dette 1 243 217 kroner. Sakskostnadene synes meget høye, og det kan spørres om de går utover det som er "nødvendig", jf. tvisteloven § 20-5 første ledd. Under tvil, og særlig hensyntatt at motparten ikke har protestert, har jeg kommet til at oppgaven må legges til grunn.
- (45) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Skatteklagenemndas vedtak av 14. juli 2010 oppheves.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten ved Skatt øst til A 1 243 217 – enmilliontohundreogførtitretusentohundreogsyttent – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.
3. Sakskostnader for tingretten og lagmannsretten tilkjennes ikke.

- (46) Dommer **Bull:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (47) Dommer **Matheson:** Likeså.
- (48) Dommer **Skoghøy:** Likeså.
- (49) Justitiarius **Schei:** Likeså.
- (50) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Skatteklagenemndas vedtak av 14. juli 2010 oppheves.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten ved Skatt øst til A 1 243 217 – enmilliontohundreogførtitretusentohundreogsyttten – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.
3. Sakskostnader for tingretten og lagmannsretten tilkjennes ikke.

Riktig utskrift bekreftes: