



NORGES HØYESTERETT

Den 15. februar 2017 avsa Høyesterett dom i

HR-2017-344-A, (sak nr. 2016/1433), sivil sak, anke over dom,

Malermesterfirmaet Klemet Karlsen AS (advokat Tom Risa – til prøve)

mot

Staten v/Skatt øst

(Kommuneadvokaten i Oslo
v/kst. assisterende kommuneadvokat
Trine Riiber)

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

- (1) Dommer **Arntzen**: Saken gjelder gyldigheten av et vedtak i Skatteklagenemnda om summarisk fellesoppgjør. Spørsmålet er hvordan begrepet "ansatte" i ligningsloven § 9-5 nr. 8, nå skatteforvaltningsloven § 12-4 første ledd, skal forstås.
- (2) Malermesterfirmaet Klemet Karlsen AS (Karlsen AS) ble stiftet og registrert i merverdiavgiftsregisteret i 1979. Registreringen i Enhetsregisteret fant sted 19. februar 1995, med formålskoden malerarbeid. Selskapet utfører ulike typer håndverkstjenester og tilbyr totalentrepriser innen rehabilitering.
- (3) Ifølge regnskapene hadde Karlsen AS i årene 2007, 2008 og 2009 en samlet avgiftspliktig omsetning på 112,5 millioner kroner. De årlige lønnskostnadene varierte mellom 6 og 7 millioner kroner, mens de samlede kostnadene til fremmedtjenester varierte mellom 7,4 og 21,6 millioner kroner i den aktuelle perioden. Selskapet ble opprinnelig lignet basert på tallene oppgitt i selvangivelsene.
- (4) Skattekontoret gjennomførte bokettersyn i perioden mai 2010 til desember 2011. Bokettersynet avdekket at selskapets fradragsføring av utgifter til fire underleverandører sannsynligvis var basert på fiktive fakturaer. Disse underleverandørene hadde ikke drevet næringsvirksomhet og følgelig heller ikke levert tjenester til Karlsen AS.
- (5) Med utgangspunkt i bokettersynsrapporten avgitt 13. februar 2012 fattet skattekontoret vedtak 29. mai 2013 om endring av både merverdiavgift og ligning for årene 2007, 2008 og 2009. Det ble lagt til grunn at mer enn 130 fradragsførte fakturaer for

fremmedtjenester var fiktive. Pengeoverføringene til de påståtte underleverandørene var tatt ut kontant, og Karlsen AS hadde beholdt kontrollen over pengestrømmen. På denne bakgrunn ble inngående merverdiavgift knyttet til den fiktive omsetningen tilbakeført og selskapet ilagt 20 prosent tilleggsavgift. Skattepliktig næringsinntekt ble økt med utgangspunkt i de fiktive fakturaene og tilleggsskatt ilagt med 30 prosent. Skattekontoret klassifiserte merinntekten som utbytte til selskapets aksjonærer og la opp til å behandle de i egne vedtak.

- (6) Karlsen AS påklaget vedtaket. Klagenemnda for merverdiavgift stadfestet i vedtak 17. februar 2014 både tilbakeføringen av inngående merverdiavgift og ileggelsen av tilleggsavgift. Også Skatteklagenemnda forkastet selskapets klage i sitt vedtak 11. mars 2014. I tråd med skattekontorets innstilling ble det nå lagt til grunn at selskapets betalinger knyttet til de fiktive fakturaene i det alt vesentlige var benyttet til uregistrerte lønnsutbetalinger. Så lenge det verken dreide seg om underentreprise eller arbeidsinnleie fra selvstendig næringsdrivende, hadde selskapet plikt til å inngi lønnsoppgaver, foreta forskuddstrekk og betale arbeidsgiveravgift.
- (7) Skatteklagenemnda fant at vilkårene i ligningsloven § 9-5 nr. 8 for summarisk fellesoppgjør var tilstede, i det Karlsen AS hadde unnlatt å innrapportere "ytelser til ansatte". Flere arbeidere som hadde mottatt ytelsene, var umulige å identifisere, og omfanget av de identifiserte arbeidstakernes arbeid for selskapet var heller ikke klarlagt. Det ville derfor "medføre uforholdsmessig byrde" å gjennomføre ordinære endringssaker for den enkelte.
- (8) Med utgangspunkt i de fiktive fakturaene fastsatte Skatteklagenemnda det offentlige krav på skattetrekk og arbeidsgiveravgift for årene 2007, 2008 og 2009 til 4 084 358 kroner, hvorav arbeidsgiveravgiften utgjorde 1 172 901 kroner. Både satsen for verdiberegningen av de ikke innberettede ytelsene – såkalt oppgrossing – og skattesatsen ble satt til 35 prosent, jf. forskrift 20. november 2007 om summarisk fellesoppgjør. Videre ble tilleggsavgift ilagt med 30 prosent av unndratt arbeidsgiveravgift. Klagevedtakene innebar for øvrig at fradraget for utgiftene til de fiktive fakturaene ble reversert, samtidig som det ble gitt fradrag for de fastsatte lønnskostnadene.
- (9) Karlsen AS tok ut stevning for Oslo tingrett med påstand om opphevelse av både merverdiavgiftsvedtaket og skattevedtaket. Hovedsynspunktet var at fakturaene var reelle, og at det derfor ikke var grunnlag for de foretatte korreksjonene. Tingretten avsa 12. mai 2015 dom med slik domsslutning:
- "1. Staten ved Skatt øst frifinnes.**
- 2. Malermesterfirmaet Klemet Karlsen AS betaler sakskostnader på 277 125 – tohundreogsyttisjutusenettihundreogtjuefem – kroner til staten ved Skatt øst innen to uker etter at dommen er forkynt."**
- (10) Karlsen AS anket tingrettens dom til Borgarting lagmannsrett, som 24. mai 2016 avsa dom med slik domsslutning:
- "1. Anken forkastes.**
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Malermesterfirmaet Klemet Karlsen AS 233 309 – tohundreogtrettitretusentrehundreogni – kroner til staten ved Skatt øst innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse."**

- (11) Lagmannsretten mente i likhet med tingretten at fakturaene fra de fire påståtte underleverandørene var fiktive. Om vilkårene for å bruke ligningsloven § 9-5 nr. 8 om summarisk fellesoppgjør, uttalte lagmannsretten at formuleringen "ytelser til ansatte" også omfattet "ytelser for arbeid til personer utenfor tjenesteforhold, og som ikke nødvendigvis er å anse som ansatte i arbeidsrettslig forstand".
- (12) Karlsen AS anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjaldt bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen i tilknytning til begge klagevedtakene. Ved Høyesteretts ankeutvalgs beslutning 15. september 2016 ble anken tillatt fremmet for så vidt gjelder den generelle rettslige forståelsen av begrepet "ansatte" i ligningsloven § 9-5 nr. 8. For øvrig ble anken ikke tillatt fremmet.
- (13) Ankende part, *Malermesterfirmaet Klemet Karlsen AS*, har i korte trekk gjort gjeldende:
- (14) Summarisk fellesoppgjør i medhold av ligningsloven § 9-5 nr. 8 forutsetter at arbeidsgiver har levert uriktige eller ufullstendige oppgaver over ytelser til "ansatte". Det følger av ordlyden at oppgjørsformen ikke gjelder arbeidstakere som ikke er ansatt i virksomheten i arbeidsrettslig forstand. Bestemmelsens forarbeider bruker gjennomgående begrepet "ansatte", og også forhistorien taler for en tradisjonell fortolkning av dette begrepet.
- (15) Det finnes heller ikke høyesterettspraksis som kan tas til inntekt for en videre forståelse av begrepet "ansatte", og lagmannsrettspraksis er ikke entydig. Borgarting lagmannsretts dom i den såkalte Jaktliasaken – LB-2014-66489 – bygger på en korrekt tilnærming. Hvorvidt det dreier seg om et ansettelsesforhold beror blant annet på om skattyter har et administrativt og resultatmessig ansvar for arbeidsytelsene. Det er ikke tilstrekkelig for å kunne foreta summarisk fellesoppgjør at det ikke dreier seg om underentrepriser.
- (16) I dommen inntatt i Rt. 2001 side 1661, som også gjaldt summarisk fellesoppgjør, legges det til grunn at en skjerping av skattyters skattebelastning må ha "en klar hjemmel i lov". Dette taler mot en utvidende fortolkning av bestemmelsen om summarisk fellesoppgjør til også å omfatte skattetrekk og arbeidsgiveravgift for arbeidstakere som ikke har et tradisjonelt ansettelsesforhold i selskapet.
- (17) Malermesterfirmaet Klemet Karlsen AS har nedlagt slik påstand:
- "1. Lagmannsrettens dom oppheves.**
 - 2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Staten v/Skatt øst til Malermesterfirmaet Klemet Karlsen AS i henhold til sakskostnadsoppgave innen 2 – to – uker fra forkynnelse av dommen."**
- (18) Ankemotparten, *staten v/Skatt øst*, har i korte trekk gjort gjeldende:
- (19) I ligningsloven § 9-5 nr. 8 om summarisk fellesoppgjør er "arbeidsgiver" det operative begrepet. Bestemmelsen gjelder gjennomføringen av arbeidsgivers plikt til å foreta skattetrekk og innbetale arbeidsgiveravgift basert på de enkelte lønnsoppgaver. Disse underliggende pliktene omfatter arbeidstakere både i og utenfor virksomhetens tjeneste, og de er ikke betinget av at det foreligger et ansettelsesforhold i arbeidsrettslig forstand.

Det er ingen grunn til å operere med et snevrere anvendelsesområde for summarisk fellesoppgjør.

- (20) Begrepet arbeidsgiver er videre i skatteretten enn i arbeidsretten. I vår sammenheng betyr begrepet den som utbetaler den ytelse det skal foretas forskuddstrekk i, jf. skattebetalingsloven § 4-1. Motsatsen til arbeidsgiverbegrepet er mottakeren av den trekkpliktige lønn eller godtgjørelse. Den avgjørende avgrensning i denne sammenheng er mot ytelser som utbetales til selvstendig næringsdrivende, typisk til en underleverandør.
- (21) Det er ingen uttalelser i forarbeidene som tyder på at lovgiver ønsket en snevrere forståelse av begrepet ansatte. Heller ikke rettspraksis eller forvaltningspraksis kan tas til inntekt for dette.
- (22) Systemhensyn og lovens formål taler med tyngde for en videre tolkning av begrepet "ansatte". En sontring mellom arbeidstakere i og utenfor arbeidsrettslige tjenesteforhold vil komplisere de summariske fellesoppgjørene i strid med intensjonen bak bestemmelsen.
- (23) Staten v/Skatt øst har nedlagt slik påstand:
- "1. Anken forkastes.**
- 2. Staten tilkjennes sakskostnader."**
- (24) *Jeg er kommet til at anken må forkastes.*
- (25) Før jeg går inn på tolkningen av ligningsloven § 9-5 nr. 8 om summarisk fellesoppgjør, skal jeg gi en kort redegjørelse for bestemmelsens forhistorie.
- (26) Bestemmelsen kom inn i ligningsloven i 1993. Skattemyndighetene hadde avdekket at enkelte store selskaper unnløt å innberette og foreta forskuddstrekk av en rekke mindre ekstraytelser til sine ansatte, blant annet godtgjørelser til kost, overnatting og ulike frynsegoder. Under ettersyn av et kommunalt skatteregnskap oppdaget Riksrevisjonen at fylkesskattekontoret og Statoil hadde blitt enige om en samlet skjønnsmessig etterberegning av beløp som var unndratt beskatning. Riksrevisjonen tok saken opp med Finansdepartementet og reiste spørsmål om grunnlaget for å fravike reglene om personlig skatteplikt og individuell ligning. Det ble også pekt på muligheten for å foreslå en uttrykkelig hjemmel for en samlet skjønnsmessig beregning.
- (27) Finansdepartementet erkjente at avtaler om fellesoppgjør for skatt "i massetilfeller" uten forankring i lovverket var problematisk, men understreket samtidig at ligningsmyndighetene allerede hadde hjemmel til etterfølgende pågang mot arbeidsgivere for unnløtt skattetrekk og arbeidsgiveravgiftsberegning. Som det fremgår av Ot.prp. nr. 100 (1992–1993) side 9, var imidlertid problemet at en
- "formell, korrekt håndhevelse av arbeidsgiveransvaret forutsetter ... nøyaktige beregninger av de individuelle grunnlag for hver enkelt ansatt. Når dette er praktisk umulig, oppstår det et behov for å kunne reise mer omtrentlige beregnede krav."**

- (28) Det var altså behovet for å forenkle oppfølgingen av arbeidsgivers brudd på eksisterende plikter til å foreta forskuddstrekk og betale arbeidsgiveravgift, som var bakgrunnen for bestemmelsen om summarisk fellesoppgjør.
- (29) Summarisk fellesoppgjør ble hjemlet i ligningsloven § 9-5 nr. 8, som lyder slik:
- "Når arbeidsgiver har levert uriktige eller ufullstendige oppgaver over ytelser til ansatte, og det medfører uforholdsmessig byrde å gjennomføre ordinære endringssaker for den enkelte, kan skattekontoret gjøre vedtak om at det, i stedet for å foreta endring av ligning på den enkelte ansattes hånd, skal foretas et summarisk oppgjør av skatt og arbeidsgiveravgift på arbeidsgiverens hånd (summarisk fellesoppgjør). Vedtaket kan påklages av arbeidsgiver etter reglene i § 9-2."**
- (30) Bestemmelsen er videreført med mindre språklige endringer i skatteforvaltningsloven 27. mai 2016 nr. 14 § 12-4, som trådte i kraft 1. januar 2017. Begge bestemmelser knytter vilkåret for gjennomføring av summarisk fellesoppgjør til arbeidsgivers uriktige eller ufullstendige oppgaver over ytelser til "ansatte". Spørsmålet er om dette begrepet også omfatter arbeidstakere som ikke er ansatt i virksomheten i arbeidsrettslig forstand.
- (31) Begrepet "ansatte" er ikke legaldefinert i ligningsloven eller i skattelovgivningen for øvrig. Selv om begrepet ikke er entydig, peker ordlyden isolert sett i retning av at det må foreligge et arbeidsrettslig tilsettingsforhold – eventuelt av midlertidig karakter. En slik snever forståelse av begrepet har imidlertid liten støtte i øvrige tolkningsmomenter.
- (32) Lovens forarbeider gir ingen anvisning på hvordan begrepet "ansatte" skal forstås. Under omtalen av bestemmelsen benyttes stort sett begrepet "ansatte", men begrepene "arbeidstakere", "lønnsmottakere" og "skattytere" forekommer også. Den vekslende begrepsbruken tyder etter mitt syn på at det ikke var meningen å gi anvisning på en strengt arbeidsrettslig avgrensning av bestemmelsens anvendelsesområde.
- (33) Begrepet "ansatte" må forstås på bakgrunn av den kontekst det inngår i, nemlig i lovens vilkår om at *arbeidsgiver* må ha forsømt sin plikt til å inngi riktige og fullstendige "oppgaver over ytelser til ansatte". Formålet med bestemmelsen om summarisk fellesoppgjør er, som jeg allerede har vært inne på, å legge til rette for en etterfølgende håndheving av arbeidsgivers plikt til å foreta skattetrekk og betale arbeidsgiveravgift. Jeg er derfor enig med staten i at det er "arbeidsgiver" som er det styrende eller operative begrepet i bestemmelsen.
- (34) Arbeidsgivers plikt til å inngi oppgaver over ytelser til ansatte følger av ligningsloven § 5-2 nr. 1 bokstav a, nå skatteforvaltningsloven § 7-2, og omfatter "lønn og annen godtgjøring for arbeid". Det er ikke tvilsomt at arbeidsgivers plikt til å inngi slike lønnsoppgaver gjelder ytelser for arbeid både i og utenfor tjenesteforhold. Bestemmelsen må nemlig sees i sammenheng med reglene i skattebetalingsloven § 5-4, jf. § 5-6 om at arbeidsgiver har plikt til å foreta forskuddstrekk i skattepliktig "lønn og andre ytelser som omfattes av skatteloven § 5-10". Skatteplikten i henhold til § 5-10 bokstav a gjelder lønn, honorar og annen godtgjørelse "vunnet ved arbeid i og utenfor tjenesteforhold, men ikke i virksomhet". Også plikten til å betale arbeidsgiveravgift omfatter lønn og annen godtgjørelse for "arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold", men avgrenses mot arbeid eller oppdrag som er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet, jf. folketrygdloven § 23-2 første og andre ledd.

- (35) Gjennomgangen viser at de underliggende pliktene som begrunner bestemmelsen om summarisk fellesoppgjør bygger på en *todeling* av ulike kategorier tjenesteytere: arbeidstakere "i og utenfor tjenesteforhold" og oppdragstakere som utøver selvstendig næringsvirksomhet.
- (36) Den omstendighet at lovgivningen i *andre sammenhenger* opererer med flere kategorier, som for eksempel ved refusjon av sykepenger etter folketrygdloven, jf. HR-2016-589-A, er uten betydning for vårt tolkningsspørsmål. I de spesielle motivene til folketrygdloven § 1-8 om arbeidstakerbegrepet uttaler departementet tvert i mot at "[s]katteetatens lønnstakerbegrep er ... mer omfattende enn arbeidstakerbegrepet etter folketrygdloven, og omfatter både ansatte lønnstakere og ikke-ansatte lønnstakere", jf. Ot.prp. nr. 29 (1995–1996) side 28–29. På tilsvarende måte er begrepet "arbeidsgiver" i skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav c definert som den "som selv eller ved fullmektig utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse som det skal foretas forskuddstrekk eller utleggstrekk i".
- (37) Etter mitt syn må de ovenstående system- og formålsbetraktninger være utslagsgivende også for forståelsen av bestemmelsen om summarisk fellesoppgjør. Det er ingen holdepunkter for at lovgiver mente å gi § 9-5 nr. 8 et snevrere anvendelsesområde enn det som følger av bestemmelsene om de underliggende pliktene til å inngi lønnsoppgave, foreta forskuddstrekk og betale arbeidsgiveravgift.
- (38) Karlsen AS har anført at legalitetsprinsippet og klarhetsprinsippet omtalt i Rt. 2001 side 1661, på side 1667, er til hinder for å tolke begrepet "ansatte" utvidende til også å omfatte arbeidstakere utenfor de arbeidsrettslige tjenesteforhold.
- (39) Jeg er ikke enig i dette. Som det fremgår av Rt. 2014 side 1281 avsnitt 48 gjelder det ikke noe prinsipp om at skattelover i tvilstilfeller skal tolkes i skattyters favør. Høyesterett gir derimot følgende anvisning for tolkningen:
- "Legalitetsprinsippet får anvendelse generelt der staten gjør inngrep overfor den enkelte, og krever hjemmel i lov, jf. Grunnloven § 113. Det innebærer at lovens ordlyd står sentralt ved tolkningen. Men tolkningstilstand må løses ut fra hva som er best i samsvar med en avveining av samtlige rettskildefaktorer og som sikrer tilstrekkelig klarhet og forutsigbarhet for borgerne."**
- (40) Sentralt i vår sammenheng er at arbeidsgivers plikter til å inngi lønnsoppgaver, foreta forskuddstrekk og betale arbeidsgiveravgift følger klart av regelverket. Skulle forskuddstrekk eller arbeidsgiveravgift ikke være innbetalt i samsvar med disse bestemmelsene, er arbeidsgiver i utgangspunktet fortsatt ansvarlig for beløpene, jf. skattebetalingsloven § 16-20 første ledd og folketrygdloven § 24-3. Det er med andre ord ikke en ordning som skal skjerpe en eksisterende skattebelastning. Som det fremgår av Ot.prp. nr. 100 (1992–1993) side 12 skal summarisk fellesoppgjør "være *gjenopprettende*, det vil si sørge for en tilnærmet riktig skatte- og avgiftsandel til det offentlige". I Rt. 2001 side 1661, side 1667, som gjaldt beregningsgrunnlaget for summarisk fellesoppgjør, presiserte Høyesterett på grunnlag av denne uttalelsen at ordningen "i forhold til arbeidsgiverne ikke skal ha noe pønalt formål".
- (41) Jeg peker avslutningsvis på at en snever tolkning av begrepet "ansatte" i praksis vil forhindre summariske skatte- og avgiftsoppgjør hvor behovet kanskje er størst, nemlig ved fiktiv fakturering der arbeidstakere eller omfanget av den enkeltes arbeid ikke kan

identifiseres. Både den tidligere forskriften av 20. november 1997 og den nye forskriften av 23. november 2016 slår uttrykkelig fast at summarisk fellesoppgjør også kan omfatte arbeidstakere som ikke kan identifiseres.

- (42) Min konklusjon er etter dette at begrepet "ansatte" omfatter arbeidstakere i og utenfor tjenesteforhold. Lagmannsretten har da tolket loven riktig, og anken må forkastes.
- (43) Staten v/Skatt øst har vunnet saken, og skal i utgangspunktet tilkjennes sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd. Jeg har ikke funnet grunnlag for å benytte noen av lovens unntaksbestemmelser.
- (44) Staten har inngitt sakskostnadsoppgave for Høyesterett på til sammen 400 176 kroner inklusive merverdiavgift. Det er blant annet krevd salær for 158 timers arbeid mellom anketilsvare og hovedforhandling på 284 400 kroner. Hensett til at saken gjelder et avgrenset tolkningsspørsmål, mener jeg salæret knyttet til forberedelsen av ankeforhandlingen bør reduseres. De nødvendige sakskostnadene ved saken settes på denne bakgrunn til 281 000 kroner.
- (45) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Malermesterfirmaet Klemet Karlsen AS til staten v/Skatt øst 281 000 – tohundredeogåttientusen – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

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

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Malermesterfirmaet Klemet Karlsen AS til staten v/Skatt øst 281 000 – tohundredeogåttientusen – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: