



NORGES HØYESTERETT

Den 9. mars 2018 ble det av Høyesteretts ankeutvalg bestående av justitiarius Øie og dommerne Bårdsen og Bergsjø i

HR-2018-465-U, (sak nr. 2018/195), sivil sak, anke over kjennelse:

Høyanger kommune
Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar
(partshjelper)
Samarbeidande Kraftfylke
(partshjelper)

(advokat Norunn Løkken Sundet)

mot

Staten v/Sentralskattekontoret
for storbedrifter

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Karen Mellingen)

avsagt slik

K J E N N E L S E :

- (1) Saken gjelder en videre anke over lagmannsrettens kjennelse om avvisning. Spørsmålet er om Høyanger kommune har rett til å gå til søksmål om gyldigheten av vedtak om fastsetting av naturressursskatt.
- (2) Naturressursskatten er en særskatt på vannkraftproduksjon. Etter skatteloven § 18-2 svarer eier av kraftverk naturressursskatt til kommuner og fylkeskommuner som berøres av reguleringen. Naturressursskatten er dermed en kommunal skatteordning, der kommunen og fylkeskommunen er skattekreditor for skatteinntektene. Naturressursskatten fastsettes av de sentrale ligningsmyndigheter v/Sentralskattekontoret for storbedrifter.
- (3) Ved stevning til Oslo tingrett 15. mars 2017 tok Høyanger kommune ut søksmål mot staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter. Det ble krevd at grunnlaget for naturressursskatt

for inntektsåret 2015 for henholdsvis Eiriksdal kraftverk, Høyanger II kraftverk og Høyanger III kraftverk ble kjent ugyldig.

- (4) I tilsvaret anførte staten at saken skulle avvises, og viste til at naturressursskatten ikke omfattes av kommunenes søksmålsadgang i skatteforvaltningsloven § 15-2 andre og tredje ledd.
- (5) Etter at det ble avholdt rettsmøte til behandling av avvisningsspørsmålet, avsa Oslo tingrett 19. juli 2017 kjennelse med følgende slutning:
- "1. Sak nr. 17-046393TVI-OTIR/08 avvises.**
- 2. Høyanger kommune betaler 46 960 – førtisekstusenihundre – kroner i sakskostnader til Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter innen to uker fra forkynnelsen av kjennelsen."**
- (6) Høyanger kommune anket kjennelsen til lagmannsretten. Staten påstod anken forkastet.
- (7) Borgarting lagmannsrett avsa 18. desember 2017 kjennelse med slik slutning:
- "1. Anken forkastes.**
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Høyanger kommune innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av kjennelsen, 10 000 – titusen – kroner til Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter."**
- (8) *Høyanger kommune* har anket til Høyesterett over lagmannsrettens rettsanvendelse. Det er i anken og i prosesskrivet 9. februar 2018 i korte trekk anført:
- (9) Kommunen har søksmålsadgang etter ligningsloven § 11-2. Vedtakene som søksmålet gjelder, ble fattet *før* den nye skatteforvaltningsloven trådte i kraft. Det er ikke i den nye loven inntatt overgangsbestemmelser som får anvendelse. Lovgiver har forutsatt at ligningsloven fortsatt vil gjelde for vedtak truffet før ikrafttredelsen.
- (10) Dersom ligningsloven ikke skulle gjelde, vil dette være tilbakevirkning i strid med Grunnloven § 97, da det vil være klart urimelig å frata kommunen den søksmålsadgangen som fulgte av ligningsloven. Lagmannsretten har ikke gjort en slik rimelighetsvurdering.
- (11) For det tilfellet at ligningsloven § 11-2 ikke kommer til anvendelse, anføres subsidiært at skatteforvaltningsloven § 15-2 ikke innskrenker kommunens søksmålsadgang. Naturressursskatten nevnes ikke i bestemmelsen, og heller ikke i forarbeidene. En eventuell innskrenkning er heller ikke drøftet eller avklart med kommunenes interesseorganisasjoner. Eiendomsskatten kan kommunene prøve i henhold til bestemmelsen, og det er de samme hensyn som gjør seg gjeldende for naturressursskatten. Ved kraftskattereformen i 1996 var det forutsatt at kommunene skulle ha søksmålskompetanse. I den nye loven er naturressursskatten glemt, noe som tilsier at loven ikke kan tolkes antitetisk, og at lovgivers mening ikke har vært å innsnevre søksmålsadgangen.
- (12) Ettersom skatteforvaltningsloven § 15-2 ikke regulerer kommunenes søksmålsrett for naturressursskatt, må bestemmelsen suppleres av tvisteloven § 1-3. Etter denne bestemmelsen har kommunen rettslig interesse, da vedtakene er direkte bestemmende for kommunens skatteinntekter.

- (13) Det nedlegges slik påstand:
- "1. Saken fremmes.
 2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter dømmes til å betale sakskostnader for alle instanser."
- (14) Staten har påstått anken forkastet. Det er i tilsvaret og i prosesskrivet 13. februar 2018 i korte trekk anført:
- (15) Skatteforvaltningsloven regulerer søksmålsadgangen for søksmål som tas ut etter lovens ikrafttredelse 1. januar 2017. Det er ikke gjort unntak i form av overgangsregler, og det er da den nye loven som gjelder.
- (16) Naturressursskatten er ikke inkludert i søksmålsadgangen etter skatteforvaltningsloven § 15-2 tredje ledd. Lovgiver tok et uttrykkelig valg om å innskrenke søksmålsadgangen. Også partshjelperen Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar forstod det som en innskrenkning i sin høringsuttalelse.
- (17) At kommunen ikke lenger har søksmålsadgang, er ikke i strid med Grunnloven § 97. Dette skal svært mye til, og her dreier det seg om hvorvidt et offentlig organ skal kunne gå til sak mot et annet offentlig organ. At det ikke lenger skal være søksmålsadgang, er dessuten resultatet av et uttrykkelig lovgivervalg.
- (18) Tvisteloven § 1-3 supplerer ikke søksmålsadgangen. Dette ville undergrave lovgivers valg om å innskrenke søksmålsadgangen for skattekreditorer. Uansett er ikke vilkåret om "tilknytning" oppfylt, idet det er lang tradisjon for at kommuners tilknytning som skattekreditor ikke er nok til å etablere rettslig interesse.
- (19) Det nedlegges slik påstand:
- "1. Anken forkastes.
 2. Staten tilkjennes sakskostnader for Høyesterett."
- (20) Landssamanslutninga for Vasskraftkommunar og Samarbeidande Kraftfylke har erklært partshjelp for ankende part, jf. tvisteloven § 15-7, og tiltrer ankende parts anførsler.
- (21) Høyesteretts ankeutvalg bemerker at saken gjelder en videre anke over avgjørelse som avviser en sak fra tingretten. Utvalget har da full kompetanse, jf. tvisteloven § 30-6 første ledd bokstav a.
- (22) Spørsmålet er om Høyanger kommune har søksmålsrett.
- (23) Skattekreditorers søksmålsadgang var tidligere regulert i ligningsloven § 11-2 nr. 1, som ga kommunestyret en generell adgang til å få prøvd nærmere bestemte sider av en ligningsavgjørelse ved søksmål. Ligningsloven er med virkning fra 1. januar 2017 avløst av skatteforvaltningsloven, som regulerer kommuners søksmålsadgang i § 15-2. Skattevedtakene i saken ble truffet før skatteforvaltningsloven trådte i kraft, mens stevningen ble tatt ut etter ikrafttredelsen. Utvalget må derfor først ta stilling til om det er ligningsloven eller skatteforvaltningsloven som regulerer søksmålsadgangen.

- (24) Fra det tidspunkt skatteforvaltningsloven trådte i kraft, gjaldt ikke lenger ligningsloven. Det er ikke gitt noen overgangsbestemmelse om kommuners søksmålsadgang. Dette innebærer at skatteforvaltningsloven regulerer spørsmålet etter lovens ikrafttredelse. Etter utvalgets syn må det gjelde også når skattevedtaket er fattet før lovens ikrafttredelse. Det er ikke spørsmål om å gi nye prosessregler anvendelse på allerede verserende saker, hvor vurderingen blir mer sammensatt, jf. Rt-2005-279 og Rt-2014-1105.
- (25) Høyanger kommune har vist til en uttalelse i Prop. 38 L (2015–2016) kapittel 23 hvor det heter at skatteforvaltningsloven vil "gjelde for alle saker som skattemyndighetene behandler" etter ikrafttredelsestidspunktet. Uttalelsen kan etter utvalgets syn ikke tas til inntekt for at ligningsloven fortsatt skal gjelde for søksmål etter at ny lov er trådt i kraft dersom skattevedtaket er truffet før ikrafttredelsen.
- (26) Kommunen har videre vist til en overgangsbestemmelse i forskrift til skatteforvaltningsloven (skatteforvaltningsforskriften) § 16-2-1, som bruker uttrykket "søksmål som gjelder ligningsavgjørelser etter ligningsloven". Det anføres at dette forutsetter at det fortsatt er adgang til å ta ut søksmål basert på reglene i ligningsloven. Etter utvalgets mening er det ikke grunnlag for en slik slutning. Bestemmelsen regulerer hvem som skal utøve statens partsstilling i saker for domstolene om vedtak som er truffet etter reglene i ligningsloven, og frister for søksmål.
- (27) Skatteforvaltningsloven § 15-2 lyder:

"§ 15-2. Søksmål fra departementet eller en kommune

(1) Departementet kan ved søksmål få prøvd om nemndsvedtak i sak om fastsetting av skatt skal oppheves helt eller delvis fordi det bygger på feilaktig faktisk grunnlag eller uriktig oppfatning av et rettsspørsmål. Dette gjelder likevel ikke avgjørelse truffet på grunnlag av bindende forhåndsuttalelse etter kapittel 6.

(2) Kommunestyret kan ved søksmål få prøvd vedtak som gjelder spørsmålet om hva som er rett skattested for enkelte skattepliktige. Søksmål anlegges mot den andre eller de andre kommunene som er part i tvisten.

(3) Kommunestyret kan ved søksmål få prøvd vedtak som gjelder spørsmål av betydning for utskrivningen av eiendomsskatt. Kommunestyret kan også få prøvd den skattepliktiges fastsetting av skattegrunnlaget for kraftforetak som har betydning for utskrivningen av eiendomsskatt.

(4) Den avgjørelsen retter seg mot, skal varsles om søksmålet."

- (28) Bestemmelsen er altså bygget opp slik at det er positivt angitt hvilke vedtak departementet eller en kommune kan få prøvd ved søksmål. Det fremgår uttrykkelig av forarbeidene at en slik ordning er tilsiktet, jf. Prop. 38 L (2015–2016) punkt 21.3.3:

"Etter departementets vurdering bør heller ikke kommunestyret ha en generell søksmålsadgang om vedtak om skattefastsetting. Kommunene bør imidlertid ha søksmålsadgang i bestemte typer av saker."

- (29) Utvalget viser videre til de spesielle merknadene til bestemmelsen, hvor det heter:

"Annet og tredje ledd gjelder kommuners adgang til å reise søksmål i skattesaker. Kommunene kan gå til sak i fordelingstviser og i saker som gjelder spørsmål av betydning for utskrivningen av eiendomsskatt. Kommunenes adgang til å reise søksmål mot andre vedtak om skattefastsetting videreføres ikke."

- (30) Departementet og kommuner har følgelig etter skatteforvaltningsloven ingen generell søksmålsadgang og kan bare gå til søksmål i nærmere bestemte typer av saker.
- (31) Paragraf 15-2 andre og tredje ledd regulerer kommuners søksmålsadgang. Vedtak om naturressursskatt er ikke nevnt her. Dermed er det lovens ordning at kommuner ikke kan gå til søksmål om vedtak om naturressursskatt.
- (32) I forarbeidene til § 15-2 er det ikke uttrykkelig vurdert om kommuner bør kunne gå til søksmål om naturressursskatt. Høyanger kommune anfører derfor at denne skatten er uteglemt, og viser til at de hensyn som har talt for å inkludere eiendomsskatten, også taler for å inkludere naturressursskatten.
- (33) Utvalget bemerker at forarbeidene bare kommenterer de sakstyper hvor kommuner fortsatt har søksmålsadgang. Sakstyper hvor søksmålsadgangen ikke ble videreført, er ikke nevnt. Dette gir etter utvalgets syn ikke i seg selv grunnlag for å konstatere at naturressursskatten er uteglemt. Og uansett vil det stride mot lovens system om domstolene nå skulle inkludere denne skatten i søksmålsadgangen. Det er eventuelt opp til lovgiver å vurdere om kommuner likevel bør ha søksmålsadgang i denne typen saker.
- (34) Det følger av dette at kommuners søksmålsadgang i skattesaker uttømmende reguleres av skatteforvaltningsloven § 15-2.
- (35) Siden lovgiver uttrykkelig har ønsket å begrense kommunenes søksmålsadgang i skattesaker, kan det ikke legges til grunn at skatteforvaltningsloven er "taus", sml. HR-2017-1004-U avsnitt 16. Dermed er det ikke rom for å la tvisteloven § 1-3 supplere skatteforvaltningslovens regler. Dette ville undergrave særregelen i skatteforvaltningsloven.
- (36) Høyanger kommune har anført at det vil være i strid med tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven § 97 dersom søksmålsadgangen ikke lenger er i behold i saker om naturressursskatt hvor skattevedtaket ble fattet før ikrafttredelsen av skatteforvaltningsloven. I teorien er det antatt at en kommune normalt ikke er vernet av tilbakevirkningsforbudet i den utstrekning kommunen selv utøver offentlig myndighet, jf. Benedikte Moltumyr Høgberg, *Forbud mot tilbakevirkende lover*, 2010, side 225. Dette er også antatt av Stortingets menneskerettighetsutvalg, jf. Dok.nr.16 (2011–2012) side 46. Utvalget går ikke nærmere inn på dette. Som nevnt er det ikke spørsmål om å gi ny prosesslovgivning virkning for verserende saker. Derfor skal det svært mye til for at endringen kan komme i strid med § 97, jf. Skoghøy, *Tvistløsning*, 3. utgave, side 90. Ankeutvalget finner det klart at Grunnloven § 97 ikke er til hinder for å la de nye grensene for kommuners søksmålsadgang etter skatteforvaltningsloven § 15-2 få anvendelse også for ligningsvedtak truffet etter ligningsloven.
- (37) Høyanger kommune har etter dette ikke søksmålsadgang, og anken må forkastes.
- (38) Staten har nedlagt påstand om å bli tilkjent sakskostnader. Kravet er på 13 050 kroner. Utvalget kan ikke se at det foreligger tungtveiende grunner for å fritta kommunen for sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd bokstav a.
- (39) Kjennelsen er enstemmig.

SLUTNING :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Høyanger kommune, Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar og Samarbeidande Kraftfylke en for alle og alle for en til staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter 13 050 – trettentusenogfemti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av kjennelsen.

Arnfinn Bårdsen
(sign.)

Toril M. Øie
(sign.)

Per Erik Bergsjø
(sign.)

Riktig utskrift: