

# Noe om staten som part i skattesaker for domstolene

*Frederik Zimmer\**

## 1 Innledning

Hva er statens og dens representanters målsetning når en skattesak står for domstolene – er det å leve opp til Skattedirektoratets utmerkede tidligere valgspørsmål «Rett skatt til rett tid»,<sup>1</sup> eller er det å vinne saken? Noen vil kanskje hevde at dette er omtrent det samme. Men erfaringen viser at staten, med god grunn, taper et passende antall saker for domstolene, så en slik oppfatning stemmer ikke med erfaringen.

Det er mitt klare inntrykk at statens prosessfullmektiger, hva enten det er Regjeringsadvokaten eller andre, ser det som sin oppgave å vinne saken, helt på linje med en prosessfullmektig i en hvilken som helst sivil sak.<sup>2</sup> Det er min oppfatning at statens prosessfullmektiger bør legge større vekt på å veilede domstolene til å komme frem til et riktig resultat.

Jeg ser dette som et viktig rettssikkerhets spørsmål. Et sentralt element i rettssikkerhetsbegrepet er at det er gode systemer for uavhengig overprøving og ikke minst en effektiv domstolskontroll. Flere trekk ved det norske systemet kan bidra til at overprøvingen, herunder domstolskontrollen, ikke blir god nok; dette går jeg inn på i pkt. 2. Og erfaringer jeg gjør rede for i pkt. 3, viser at dette nå og da dessverre slår ut i praksis.

Erik Boe har i et langt liv og omfattende forfatterskap i forvaltningsretten vært sentralt opptatt av rettssikkerheten i dens mange fasetter. Selv om jeg skriver om skatterett, som han ikke spesielt har syslet med, og om spørsmål som først og fremst gjelder domstolene, har jeg grunn til å håpe at problemstillingen vil interessere ham.

---

\* Dr. juris Frederik Zimmer er professor ved Institutt for offentlig rett, Universitetet i Oslo.

1 Uvisst av hvilken grunn har Skattedirektoratet forlatt denne formuleringen. Nå heter det, vesentlig mindre elegant: «Skattene skal fastsettes riktig og til rett tid» (Strategisk plan for Skatteetaten 2011–2015 s. 10. Innholdet må antas å være uendret.

2 Det hører imidlertid med til bildet at atskillige saker som skatteadministrasjonen gjerne vil kjøre for domstolene, blir stoppet fordi Regjeringsadvokaten eller andre prosessfullmektiger for staten anser prosesserisikoen for å være for stor. På den annen side kan det ikke ses bort fra at private advokater som er engasjert av staten etter anbudsrunder, kan være ekstra interessert i å vinne saker fordi det kanskje gir større muligheter for nye oppdrag.

## 2 Noen trekk ved domstolskontrollen i skattesaker

Norske dommere er allmennpraktikere (og vil visst heller ikke være noe annet). I tingretten er det nærmest en tilfeldighet om dommeren kan noe skatterett. Det kan gå år mellom hver gang en dommer, kanskje særlig i andre rettskretser enn Oslo, har en skattesak til behandling, så noen kompetanseutvikling hos den enkelte dommer blir det sjelden tale om. Det er også tradisjon at dommere ikke forbereder seg grundig på sakenes rettslige sider forut for hovedforhandlingen. Prosessfullmektigenes evne til å fremlegge saken på en klar måte i hovedforhandlingen er derfor svært viktig. Norske domstoler er overhodet prisgitt prosessfullmektigenes innsats, og dette gjelder ikke minst på spesialområder som skatteretten.

En hovedforhandling er ikke et seminar hvor deltakerne forsøker å hjelpe hverandre frem til økt felles innsikt. Hovedforhandlingen er en kamp mellom stridende interesser. Prosessfullmektigene har derfor ikke alltid interesse i at saken blir best mulig avklart og argumentert. En advokat med en svak sak kan tvert om være interessert i at problemstillinger ikke avklares, og at det reises tvil hvor det ikke er tvil, og omvendt.

I et slikt system kan en skattyter med en god sak og en svak advokat, lett lide retts-tap hvis statens prosessmektig ser det som sin hovedoppgave å vinne saken. Statens advokater er naturligvis alltid gode, så det motsatte skjer ikke like lett. Dessuten har staten gjennomgående større ressurser enn skattyterne (med unntak for de største selskapene). Skattyterne må basere seg på advokater som krever 4000 kroner i timen, mens staten kan bruke ansatte hos Regjeringsadvokaten eller andre engasjerte advokater (som naturligvis også skal ha sin betaling).

I tillegg kommer et psykologisk moment: En dommer som føler seg usikker i faget, vil kunne ha en tendens til å stole på staten, som vår alles gode mor, heller enn på skattyteren, som jo utvilsomt er ute i egeninteresse.

Det er altså tendenser til en strukturell skjevhet her: Dommerne kan normalt ikke faget, staten har ikke sjelden best advokater, og staten har gjennomgående større troverdighet hos domstolene. I forlengelsen av dette skimter man en mangel på harmoni – kanskje til og med en motstrid – mellom skatteetatens strategiske mål om riktig skatt og statens prosessfullmektigers mål om å vinne saken.

Domstolsbehandlingen må også ses i sammenheng med klageordningen på skatteområdet. Tross endringer i de senere år har ordningen vesentlige svakheter. Ikke minst er det uheldig at klagebehandlingen forberedes av samme skattekontor som fattet det vedtaket som skal overprøves. Ligningen er gjerne forankret i skattekontorets ledelse, iallfall i store og kompliserte saker, og det er vanskelig å se at ny saks-

behandler, undergitt den samme ledelsens instruksjonsmyndighet, har tilstrekkelig selvstendighet til å foreta en tillitvekkende uavhengig nyvurdering. Det har også vært pekt på at det kan være psykologisk vanskelig for en saksbehandler å overprøve vurderingen til en kollega ved samme kontor. Sammenholdt med at medlemmene av skatteklagenemndene ikke alltid er særlig drevne i skatterett,<sup>3</sup> og at erfaring viser at nemndene ganske sjelden fraviker kontorets innstilling, garanterer ikke dette en fri og uavhengig administrativ overprøving.<sup>4</sup> Domstolskontrollen er derfor ekstra viktig i skatteretten.

### 3 Noen eksempler fra praksis

Det hører naturligvis og heldigvis til sjeldenhetene at staten prosederer på åpenbart uholdbart grunnlag. Men Fokus Bank-saken må være et eksempel.<sup>5</sup> Fokus Bank (den gang et norsk selskap) ble holdt ansvarlig for ikke å ha trukket såkalt kilde-skatt på utbytteutdelinger til aksjonærer hjemmehørende i Tyskland og England.<sup>6</sup> Banken hevdet (bl.a.) at kildeskatten var i strid med EØS-avtalens art. 40 om forbud mot restriksjoner på overføring av kapital innen EØS, i lys av at utbytte til aksjonær bosatt i Norge normalt var skattefritt (etter dagjeldende regler). Lagmannsretten forela spørsmålet for EFTA-domstolen, som i en rådgivende uttalelse ga banken (og skattyterne) fullt medhold.<sup>7</sup> Staten ga seg imidlertid ikke. Man erkjente riktignok

- 3 Riktignok skal nå to tredjedeler av medlemmene være jurist eller økonom, se forskrift 7. nov. 2007 nr. 1229 om oppnevning, sammensetning og organisering av skatteklagenemndene § 3 første ledd: «Skatteklagenemnda skal være sammensatt slik at minst to tredjedeler av nemndas medlemmer har formell utdanning innen fagområdene regnskap, økonomi eller jus og yrkeserfaring som omfatter minst ett av disse områdene.» Men *det* gir som kjent ingen garanti for kunnskaper i skatterett.
- 4 Se Leif Villars-Dahl (leder av skatteklagenemnda i Skatt øst) i Skattebetaleren nr. 6/2011 s. 16: «Veldig mye av premissene for utfallet ligger i forarbeidet og det som fremlegges i innstillingen til skatteklagenemndene.»
- 5 Utv. 2005 s. 771, RG 2005 s. 1542 (Frostating).
- 6 Se sktl. (Lov om skattlegging av formue og inntekt (skatteloven), lov 14/1999) § 10-13 (utenlandsk aksjonærs skatteplikt) og nå sktbl. (Lov om betaling og innkreving av skatt- og avgiftskrav (skattebetalingsloven), lov 67/2009) § 5-4 (selskapets trekkplikt) og § 16-20 (selskapets ansvar). Kildeskatten innebærer at den utenlandske aksjonæren skattlegges for utbytte fra aksjeselskap hjemmehørende i Norge. Skatten oppkreves ved at det utdelende selskapet holder skattebeløpet tilbake (derav navnet) og innbetaler det til staten.
- 7 Sak E-1/04 Fokus Bank ASA v. The Norwegian State. I rettens konklusjon heter det bl.a.: «EØS-avtalen artikkel 40 utelukker lovgivning hvorved aksjonærer som er hjemmehørende i en bestemt EØS-stat innrømmes godtgjørelse på utbytte utbetalt av et selskap som er hjemmehørende i denne staten, mens aksjonærer som ikke er hjemmehørende i denne staten ikke innrømmes slik godtgjørelse.» At skattyteren ble innrømmet såkalt godtgjørelse, innebar – i norsk kontekst – at utbyttet ble skattefritt.

at EFTA-domstolens uttalelse ga uttrykk for en riktig tolking av EØS-avtalen. Men man anførte at denne forståelsen av EØS-avtalen ikke kunne anses som del av norsk rett, fordi den var basert på en dynamisk tolking av avtalen som innebar et resultat i strid med forutsetninger da avtalen ble inngått.<sup>8</sup> Dette synet, som neppe ble delt av noen andre enn de som styrte saken fra statens side, ble naturligvis ikke akseptert av lagmannsretten.<sup>9</sup> Alle ventet at staten nå ville gi seg. Men nei, staten anket til Høyesterett, og saken slapp inn. Mindre enn to uker før ankeforhandlingen i Høyesterett trakk imidlertid staten anken, på grunnlag av det som ble omtalt som en fornyet gjennomgåelse av saken.

Det er vanskelig å forstå at statens representanter virkelig kunne tro at statens syn kunne føre frem etter EFTA-domstolens uttalelse, og statens anke til Høyesterett fremstår derfor som temmelig ubegripelig.<sup>10</sup> Uansett kan jeg ikke se annet enn at staten her prosederte på åpenbart uholdbart grunnlag og burde ha avstått fra det.<sup>11</sup>

Selv om en anførsel kanskje ikke er åpenbart uholdbar, kan den være åpenbart urimelig. Dommen i Rt. 2007 s. 302 (Kværner) er etter min mening et eksempel. Saken gjaldt spørsmålet om Kværner pliktet å betale arbeidsgiveravgift av ansattes

- 
- 8 Fra statens anførsler som sitert i dommen: «Hvis EØS-loven tolkes slik at EØS-forpliktelser, som fastlagt i dynamisk rettspraksis fra EFTA-domstolen, har direkte internrettslig virkning og går foran praktisk og økonomisk viktige statsskattevedtak flere år tilbake i tid, vil EFTA-domstolen ha fått en betydelig myndighet til å tilsidesette Stortingets statsskattevedtak. En slik inngripende myndighetsoverføring på skatteområdet var ikke omfattet av Stortingets samtykke etter Grunnloven § 93 da EØS-avtalen ble inngått ettersom det ble forutsatt at avtalen ikke ville få særlig betydning på skatteområdet.»
- 9 I dommen heter det bl.a.: «Når Norge velger å slutte seg til en internasjonal avtale som inneholder en rekke skjønnsmessige bestemmelser og prinsipper, og inkorporerer denne i intern rett, må det legges til grunn at det er avtalen slik den til enhver tid tolkes av EFTA-domstolen som er inkorporert. I dette ligger at domstolen kan komme til å tolke EØS-avtalen på en måte som staten anser ikke er ønskelig, for eksempel av skatteinntektsmessige eller politiske grunner.»
- 10 EFTA-domstolens uttalelse var riktignok bare rådgivende, og generelt er det fornuftig – her som ellers – å innta en kritisk prøvende holdning. Men i Fokus Bank-saken hadde staten, som nevnt, akseptert at EFTA-domstolens uttalelse ga uttrykk for gjeldende EØS-rett. Det var betydningen for intern norsk rett som var stridspunktet.
- 11 Nå endte altså saken med riktig resultat. Men statens holdning hadde likevel en negativ virkning for de mange skattytere som var blitt skattlagt med hjemmel den bestemmelsen som ble ansett å være i strid med EØS-avtalen. At spørsmålet ble endelig avklart først da staten trakk anken til Høyesterett, innebar at mange først da tok opp spørsmålet om endring av ligningen for tidligere år. Etter lignl. (lov om ligningsforvaltning (ligningsloven), lov 24/1980) § 9-6 nr. 2 kan slik endring bare skje tre år bakover i tid, regnet fra det tidspunktet saken tas opp. At endelig avklaring trakk ut, innebar derfor i praksis en begrensning i endringsadgangen. Konspiratorisk anlagte sjeler har antydnet at dette var formålet med anken til Høyesterett. Søksmål mot staten for feilaktig implementering av EØS-avtalen førte heller ikke frem, jf. Rt. 2010 s. 1500.

frie boliger i utlandet. Etter lov- og forskriftstekst var det klart at slik plikt forelå.<sup>12</sup> Det var imidlertid på det rene at det over lang tid hadde utviklet seg en praksis om at det ikke ble beregnet arbeidsgiveravgift for fri boligbruk i utlandet for ansatte i Utenriksdepartementet og ansatte i visse andre statsetater. Kværner hevdet at det ville være usaklig forskjellsbehandling å kreve arbeidsgiveravgift av fri bolig for selskapets ansatte. Staten var uenig og anførte bl.a. at læren om usaklig forskjellsbehandling bare gjaldt ved prøving av forvaltningsskjønn og ikke ved rettsanvendelsesskjønn. Høyesterett var ikke i tvil om at dette var uholdbart.<sup>13</sup> Staten anførte altså at det skulle være i orden med usaklig forskjellsbehandling ved lovtolkningen, til og med i et tilfelle hvor tolkningen systematisk ville favorisere offentlige etater og deres ansatte, sammenlignet med private arbeidsgivere og deres ansatte.

Dommen i Rt. 2008 s. 577 (Sølvik) gir flere eksempler på urimelige anførsler fra statens side. Saken gjaldt spørsmålet om hvor en person hadde sitt bosted etter skatteavtalen med USA (på relevante punkter svarende til OECDs mønsteravtale<sup>14</sup> art. 4.2). En mann flyttet med familien til Houston, USA, av hensyn til arbeidet, og ble der i to og et halvt år. Huset utenfor Oslo leide han ut først for to år og så forlenget med ett år til, på uoppsigelig kontrakt. I Houston bodde familien i en leid leilighet. Mannen ble åpenbart ansett som bosatt etter intern rett både i USA og i Norge. Spørsmålet om hvor han skulle anses for bosatt etter skatteavtalen, skal da avgjøres etter (mønsteravtalens) art. 4.2, som oppstiller et hierarki av kriterier: Man skal først se hen til hvor skattyteren har sin faste bolig, dernest til hvor han har såkalt sentrum for livsinteressene hvis han har fast bolig i begge, og endelig hvor han har vanlig opphold. Ligningen i Norge var basert på at mannen hadde fast bolig i Norge, og ikke i USA, subsidiært at han hadde sentrum for livsinteressene her, og atter subsidiært at han hadde vanlig opphold her. Høyesterett kom tvert om til at mannen hadde fast bolig i USA og ikke i Norge, og at han således var bosatt i USA etter skatteavtalen.

For boligen i USA var hovedspørsmålet om et opphold på to og et halvt år innebar at skattyteren fikk fast bolig der («permanent home» i engelsk ordlyd). OECDs

12 Folketryktdloven (lov 19/1997) § 23-2 tredje ledd jf. skattebetalingsloven 1952 § 6 nr. 2 jf. forskrift 21. juni 1993 nr. 546. Spørsmålet har for øvrig betydning også for de ansattes skatteplikt, men det var ikke oppe i saken.

13 Fra dommens avsnitt 56: «Staten har gjort gjeldande at læra om usakleg forskjellsbehandling gjeld avgjerder der forvaltninga skal utøve eit skjønn, og at det ikkje er plass for denne læra i saker der det er tale om rettsbruksskjønn. Eg er ikkje einig i dette. Etter mitt syn kan det ikkje vere tvil om at det gjeld eit krav om likebehandling også i andre saker enn dei som gjeld fritt skjønn.»

14 OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD 2010.

kommentarer<sup>15</sup> til dette uttrykket gikk ikke i statens favør.<sup>16</sup> Staten anførte imidlertid at kommentarteksten på dette punkt var gammel – den stammet i det vesentlige helt fra 1963 – og at statspraksis hadde utviklet seg i retning av å kreve lengre opphold. Men da saken kom på spissen i Høyesterett, viste det seg at staten ikke hadde noe å fare med. Førstvoterende skrev at staten har hatt all mulig oppfordring til å dokumentere slik statspraksis, «men har ikke gjort det». Staten hadde altså i alle instanser oppover, og ganske sikkert i en rekke andre saker,<sup>17</sup> henvist til en statspraksis som man åpenbart ikke en gang gjorde forsøk på å dokumentere.<sup>18</sup>

Også for spørsmålet om skattyteren hadde fast bolig i Norge, var statens opplegg oppsiktsvekkende og etter min mening kritikkverdig. Skatteavtalen krever at det må dreie seg om et sted «hvor han har sin faste bolig» (i engelsk versjon, hvor han «maintains his permanent home»<sup>19</sup>). Spørsmålet var om dette vilkåret var oppfylt når boligen i Norge var leid ut for lang tid (to pluss ett år) på uoppsigelig kontrakt. Staten hevdet at siden dette uttrykket ikke var nærmere definert i skatteavtalen, måtte internrettslig norsk forståelse legges til grunn.<sup>20</sup> Dette er et tvilsomt standpunkt; det er en utbredt oppfatning at uttrykket «permanent home» skal forstås autonomt.<sup>21</sup> Det interessante i vår sammenheng er imidlertid det som følger. Staten hevdet at skatteavtalens uttrykk «hvor han har sin faste bolig», måtte forstås i tråd med uttrykket «disponere bolig» i sktl. § 2-1 femte ledd, som ble hevdet (og trolig med rette) også

15 Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention. OECD 2010.

16 I OECD-kommentar 13 til art. 4 heter det bl.a. at det ligger i uttrykket «permanent» at «the individual has arranged to have the dwelling available to him at all times continuously», i motsetning til «occasionally for the purposes of a stay which, owing to the reasons for it, is necessary of short duration (travel for pleasure, business travel, educational travel, attending a course at a school etc.)».

17 Se for eksempel Sivilombudsmannens årsmelding 2004: 49 i en tilsvarende sak; av etterfølgende korrespondanse fremgår at Finansdepartementet avviste Sivilombudsmannens avvikende synspunkt.

18 Jeg ser ikke bort fra muligheten for at slik statspraksis kan tenkes å finnes og at dårlig prosedyre fra statens side ledet til at denne ikke kom frem. Men det er lite sannsynlig, for både tingrett og lagmannsrett hadde lagt til grunn at skattyteren hadde fast bolig i USA, så staten må ha vært forberedt på at dette spørsmålet ville stå sentralt også for Høyesterett.

19 OECD-mønsteravtalens formulering er en litt annen: «has a permanent home available to him». Selv om det ikke sies uttrykkelig, synes Høyesterett å ha lagt til grunn at formuleringene skal tolkes likt.

20 Se til dette mønsteravtalen art. 3.2 som bestemmer at «any term not defined» i skatteavtalen skal gis den mening som det har i intern rett i den stat som anvender skatteavtalen, «unless the context otherwise requires».

21 Se for eksempel Vogel/Lehner: Doppelbesteuerungsabkommen ... Kommentar, 2008, Art. 4 kommentar 180. Høyesterett synes å ha lagt dette til grunn, men premissene er ikke helt klare, se mine kommentarer i Skatterett 2009 s. 340.

å omfatte boliger som er leid ut på uoppsigelig leiekontrakt.<sup>22</sup> Men staten hadde et problem til: Bestemmelsen i sktl. § 2-1 femte ledd kom inn i loven med virkning fra 1. januar 2004, mens saken gjaldt inntektsårene 2002 og 2003. Staten anførte altså i realiteten at skattelovens definisjon av uttrykket «disponere bolig» skulle gis tilbakevirkende kraft til skade for skattyteren, og uten at staten ser ut til å ha problematisert tilbakevirkningen. At det ville være tale om en renspekkelig tilbakevirkning, endres ikke ved at det dreide seg om referanse til intern norsk rett som ledd i tolking av en skatteavtale, som i og for seg var inngått (lenge) før de aktuelle inntektsårene. Anførselen ble naturligvis avvist av Høyesterett.<sup>23</sup>

I de sakene jeg har omtalt til nå, er sakene blitt satt på plass når de nådde Høyesterett. Men bare få saker når dit. Og det hender at det går galt også der. Dette gir Rt. 2006 s. 404 (Invensys) et eksempel på. Et dansk selskap hadde fast driftssted i Norge (konstruksjon av et meierianlegg).<sup>24</sup> Saken gjaldt flere sider ved beregningen av inntekt knyttet til det faste driftsstedet; det som interesserer her, er inntekt knyttet til tre leveranser fra norske leverandører til driftsstedet. Leveransene var bestilt fra hovedkontoret i Danmark, leverandørenes faktura ble også sendt dit, og hovedkontoret fakturerte kunden ved videreleveringen. Av gjengivelsen av skattyterens anførsler fremgår at prosjektering, planlegging og innkjøp skjedde ved hovedkontoret. Men leveransen skjedde direkte fra den norske leverandør til driftsstedet, og dette synes å ha vært avgjørende for Høyesterett, som aksepterte ligningen basert på at inntekt

22 At skatteavtalen med USA i norsk versjon ikke bruker uttrykket «disponere», synes ikke å ha bekymret staten. Uttrykket «maintains» i den engelskspråklige versjonen betyr ikke uten videre det samme. Statens grunnlag for likevel å knytte an til skattelovens uttrykk, var at skatteavtaler basert på OECDs mønsteravtale gjerne bruker «disponerer fast bolig» i norsk oversettelse av mønsteravtalens uttrykk «a permanent home available to him». Allerede her var altså statens anførsel på tynn is.

23 Statens anførsel er sannsynligvis basert på en misforståelse av hva såkalt dynamisk tolking av skatteavtaler går ut på: Når skatteavtalen henviser til en terms innhold etter intern rett, er det allmenn enighet om at dette normalt skal referere seg til termens innhold når skatteavtalen blir anvendt (dynamisk tolking), ikke når den ble inngått (statisk tolking). Men dynamisk tolking refererer seg naturligvis til termens betydning i det år som er under vurdering (her 2001 til 2003), og ikke til det år forvaltningsmyndigheter eller domstoler fatter sine vedtak eller avsier sin dom. Dette slås også fast av Høyesterett (avsnitt 64): «Sjølvs om eit omgrep må forståast med det innhald omgrepet har på det tidspunktet skatteavtalen blir nytta, jf. skatteavtalen artikkel 2 (2) [= OECDs mønsteravtale art. 3.2], kan det ikkje gjere at tidspunktet blir endra frå å vere det aktuelle skatteåret til tidspunktet for avgjerd av ein tvist.»

24 «Fast driftssted» (permanent establishment – PE) er skatteavtalenes filialbegrep. Den stat der virksomheten foregår, kan skattlegge inntekten der hvis virksomheten foregår gjennom et fast driftssted, selv om skattyteren er hjemmehørende/bosatt i en annen stat, se OECDs mønsteravtale art. 7 jf. art. 5. Se for det tilfellet dommen gjelder, Den nordiske skatteavtalen art. 5.3 om såkalt konstruksjons-PE (byggnings- og anleggsarbeid osv. som varer mer enn 12 måneder).

knyttet til disse tre leveransene skulle allokere til driftsstedet i Norge. Den store vekt som Høyesterett la på den direkte levering og understrekingen av at leveransene «ikke er blitt tilført noen merverdi fra hovedkontoret i Danmark» (avsnitt 49), synes urimelig i betraktning av alle de funksjonene som lå ved hovedkontoret, (men som bare er sporadisk beskrevet i dommen), og dommen er sannsynligvis gal allerede på dette punktet.

Det mest interessante i vår sammenheng, er imidlertid det som deretter skjedde. Skattyteren hadde subsidiært anført at dersom inntekten av leveransene ble allokert til driftsstedet, ville det oppstå en forskjell i inntektsberegningen for det faste driftsstedet og for et tenkt selskap hjemmehørende i Norge som drev tilsvarende virksomhet; en slik forskjell ble anført å være i strid med EØS-avtalens regel om fri etableringsrett (art. 31). Skal en slik anførsel nå frem, må den gjennomførte transaksjonen (leveransen til det faste driftsstedet) og den tenkte sammenligningstransaksjonen (et selskap hjemmehørende i Norge som fikk tilsvarende leveranser) være sammenlignbare. Høyesterett avviste kontant at det forelå sammenlignbare situasjoner (avsnitt 51):

«Det er vanskelig å se at det at Invensys [skattyteren] under visse forutsetninger kunne ha unngått norsk beskatning ved å opprette et datterselskap i Norge fremfor et fast driftssted, utgjør en sammenlignbar situasjon. En slik etablering ville etablere et helt annet skatteregime med andre konsekvenser, ...»

Dette standpunktet er imidlertid i strid med en sikker rettsoppfatning utviklet av EU-domstolen gjennom en rekke dommer, og som i en sentral håndbok er oppsummert slik:

«... the source State [her Norge] may not tax nonresidents [Invensys] for items of income it does not include in the tax base for which it taxes its residents [et tenkt norsk aksjeselskap], as obviously, that would be a discrimination ... The comparability test is thus applied within the scope of taxation to which both residents and nonresidents are subjected.»<sup>25</sup>

---

25 Terra and Wattel: *European Tax Law*. Sixth edition, 2012, s. 894. En grunnleggende dom er C-311/97 Royal Bank of Scotland (fast driftssted og datterselskaper var i sammenlignbar situasjon selv om skattyter med fast driftssted er begrenset skattepliktig og datterselskap er alminnelig skattepliktig; høyere skattesats for fast driftssted enn for datterselskap var derfor i strid med regelen om fri etableringsrett). Se også sak C-307/97 St. Gobain (en stat som ga kredit for utenlandsk skatt til selskaper hjemmehørende i staten iht. intern rett eller skatteavtale, må gi tilsvarende rett til kredit



Høyesterett kom altså til galt resultat.<sup>26</sup> Rent faktisk kan dette forklares ved at spørsmålet synes å ha vært dårlig belyst: Anførselen om EØS-avtalestrid var ny for Høyesterett, og det heter i premissene at spørsmålet «ikke var særlig utdypende prosedert for Høyesterett».<sup>27</sup> Gjengivelsen av statens anførsler gir ingen opplysning om statens argumentasjon omkring spørsmålet. Men her har vi etter min mening et eksempel på at statens prosessfullmektig burde ha bidratt til å lede domstolen på rett vei, fremfor å satse på å vinne saken. Spesielt trist er resultatet fordi dette var første gang Høyesterett tok stilling til et inntektsskattespørsmål under EØS-avtalen.

Nå skulle man tro at statens representanter ville benyttet første anledning til å få denne feilen rettet opp. Men nei. Spørsmålet kom opp igjen kort tid etter i en merverdiavgiftssak, Rt. 2007 s. 140. Spørsmålet var om det kunne stilles et vilkår om virksomhet i Norge for at et utenlandsk selskap skulle kunne fellesregistreres med et norsk iht. (nå) mval.<sup>28</sup> § 2-2 tredje ledd. En anførsel fra den avgiftspliktige var at et krav om virksomhet ville være i strid med EØS-avtalen, særlig art. 31 om fri etableringsrett, åpenbart fordi stillingen ville ha blitt en annen om selskapet hadde hatt filial i Norge istedenfor datterselskapet. Høyesterett avviste dette synspunktet ved å sitere fra dommen i Invensys-saken. Det gale synspunktet i Invensys-dommen ble altså videreført i denne dommen.<sup>29</sup> Det ser riktignok ut til at staten ikke prosederte aktivt på Invensys-dommens synspunkt, for staten mente at det overhodet ikke var nødvendig å gå inn på EØS-avtalen, og at norsk rett uansett ikke var diskriminerende (avsnitt 29). Men staten ser ikke ut til å ha gjort noe for å forhindre at feilen fra Invensys-saken ble videreført.

Dommen i Rt. 2011 s. 999 (Allseas) gjaldt, som Invensys, beregning av inntekt ved filial i Norge, men på sokkelen, og etter intern norsk rett (fordi skatteavtalen med Sveits ikke gjelder på sokkelen). Petrsktl.<sup>30</sup> § 2 gjør norsk skattelovgivning an-

---

til utenlandsk selskaps faste driftssted i staten), og C-383/05 Talotta (regel om minimumsinntekt for skattytere som ikke hadde levert selvangivelse, var i strid med fri etableringsrett fordi den bare gjaldt for skattytere hjemmehørende eller bosatt i utlandet).

26 Dommen er kritisert av Andreas Bullen i Cécile Brokelind (ed.): *Towards a Homogeneous EC Direct Tax Law*, 2007, s. 279 ff, særlig s. 281–82.

27 Det fremgår (avsnitt 50) at skattyteren bl.a. hadde anført dommen i sak C-447/03 Marks & Spencer til støtte for sitt syn. Denne gjelder imidlertid konsernbeskatning og er neppe like opplysende for det aktuelle spørsmålet som (bl.a.) de dommene som er nevnt i note 25.

28 Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven), lov 58/2009.

29 Det er imidlertid ikke like klart som i Invensys-saken at resultatet ble galt. Det er ikke like klart at det forelå noen sammenlignbar situasjon. Dessuten kan det se ut til at de norske reglene ikke var diskriminerende i utgangspunktet.

30 Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. (petroleumsskatteloven), lov 35/1975.

vendelig for aktivitet på sokkelen som nærmere angitt i § 1.<sup>31</sup> Skattyterens aktivitet – rørlegging – falt utvilsomt inn under loven. Tvisten gjaldt spørsmålet om inntekt knyttet til en del aktiviteter ved hovedkontoret i Sveits kunne allokteres til filialen på norsk sokkel og altså skattlegges i Norge. Høyesterett avgjorde saken ut fra petrsktl. § 2 og la åpenbart stor vekt på ordlyden: «... inntekt som vinnes av slik virksomhet». Førstvoterende fant det «vanskelig å lese ordlyden i § 2 annerledes» enn at den omstridte inntekten var omfattet. Problemet er imidlertid at i en lang rekke dommer har Høyesterett forutsatt eller direkte uttalt at petrsktl. § 2 bare innebærer at norsk intern rett ellers skal anvendes på sokkelaktivitet, og at det er reglene i norsk intern rett ellers som regulerer rekkevidden av norsk beskatningsrett, i det aktuelle tilfellet filialregelen i sktl. § 2-3 første ledd bokstav b.<sup>32</sup> Etter denne bestemmelsen er skattyter som er bosatt eller hjemmehørende i utlandet, skattepliktig til Norge for inntekt av «virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra, ...». Ordlyden er altså en annen og noe mindre åpen enn i petrsktl. § 2 (jf. særlig formuleringen «drives her»). Med den vekt Høyesterett la på lovens ordlyd, kan det ikke utelukkes at det kan ha hatt betydning for utfallet at drøftelsen ble knyttet til ordlyden i petrsktl. § 2, og ikke til sktl. § 2-3 første ledd bokstav b.

Av gjengivelsen av partenes anførsler fremgår at skattyteren hadde basert seg på sktl. § 2-3 første ledd bokstav b (avsnitt 17), mens staten bare henviste til petrsktl. § 1 jf. § 2 (avsnitt 26). Høyesterett knyttet altså uten videre an til statens anførsel, uten noen kommentar og langt mindre noen argumentasjon. Jeg har hatt tilgang til statens prosessfullmektigs disposisjon for Høyesterett, og den bekrefter at det hele veien er petrsktl. § 1 jf. § 2 som sto i fokus i hans opplegg. Ved siden av at det altså ikke kan utelukkes at spørsmålet om hvilken bestemmelse skal anvendes, har hatt betydning for utfallet i saken, innebærer dommen at det er skapt uklarhet om spørsmålet om hvilken regel som egentlig regulerer filialbeskatningen på kontinentalsokkelen. Ved sitt opplegg må statens prosessfullmektig ta en betydelig del av ansvaret for denne uheldige og helt unødvendige rettsutviklingen.

Endelig tar jeg med en fersk sak der kritikken går på at staten overhodet fant det hensiktsmessig å forfølge saken for domstolene, Rt. 2012 s. 159 (Höegh Eiendom). Ut fra en omgåelsesbetragtning ble et aksjeselskaps utenlandske aksjonærer ansett for

31 «... undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumforekomster og dertil knyttet virksomhet og arbeid, herunder rørledningstransport av utvunnet petroleum ...».

32 Se således Rt. 1994 s. 132, Rt. 1995 s. 455, Rt. 2001 s. 512 og senest Rt. 2008 s. 233, der det uttrykkelig heter: «Utgangspunktet er dermed skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b, hvor det heter ...».

å ha mottatt aksjeutbytte, som er skattepliktig etter sktl. § 10-13. Selskapet hadde ikke trukket kildeskatt, og ble holdt ansvarlig for ikke å ha gjort det.<sup>33</sup> Selskapet anla sak mot staten ved skattekontoret, med påstand om at det ikke var grunnlag for ansvaret. Staten protesterte mot at saken ble fremmet, og anførte to grunnlag. For det første ble det hevdet at selskapet egentlig hadde reist sak om tredjemanns skatt, nemlig aksjonærenes. Det er på det rene at et subjekt som alminnelig regel ikke kan reise sak om andre subjekters skatt. Men Høyesterett fant det «klart» at saken ikke kunne avvises på dette grunnlag, fordi saken gjaldt selskapets eget betalingsansvar (på ikke mindre enn vel 121 millioner kroner); spørsmålet om riktigheten av ligningen av aksjonærene vil bare bli prøvd prejudisielt i en sak om selskapets ansvar. For det annet hevdet staten at saken evt. skulle ha vært reist mot kemneren og ikke mot skattekontoret. Staten fikk ikke medhold her heller, og ble idømt vel kr 280 000 i sakskostnader. Det er i og for seg greit å få avklart at en slik sak kan reises mot skattekontoret – at saken ikke kan avvises som en sak om en annen persons ligning, må være helt klart<sup>34</sup> –, men verdien av en slik avklaring sto ikke i forhold til hva det kostet. Det var jo uansett klart at selskapet måtte ha krav på å få sitt betalingsansvar rettslig prøvet, og det er vanskelig å forstå hvorfor staten fant disse prosessuelle forpostfektingene hensiktsmessige.<sup>35</sup> Det er prosessrett på avveie, etter min mening.<sup>36</sup>

33 Se note 6 foran om regelverket på dette området.

34 Men åpenbart ikke klarere enn at både tingrett og lagmannsrett (under dissens) overraskende nok hadde avvist saken nettopp på dette grunnlag.

35 Det er verd å notere at i Fokus Bank-saken, som er omtalt foran, var det åpenbart ikke reist innvendinger mot at det utdelende selskapet reiste sak og mot staten ved Skattedirektoratet om tilsvarende ansvar.

36 Ved siden av sakene som er omtalt i teksten, der fremstillingen er basert på trykte dommer, er det fristende å ta med et par problemstillinger hvor jeg bare kan bygge på anekdotisk informasjon, med den usikkerhet dette medfører.

Hvor saken stammer fra, et sentralskattekontor eller Oljeskattekontoret, og klagevedtaket således har vært avgjort av sakkyndige nemnder, skal det visstnok være vanlig at statens prosessfullmektiger regner opp hvem som sitter i klagenemnda og deres kvalifikasjoner. Dette er presumptivt personer med stor kompetanse i skatterett. Det eneste formålet med dette må vel være å overbevise dommeren om at han eller hun gjør klokt i å være forsiktig med å komme til et annet resultat. Dette er etter min mening en uskikk.

Da lagmannsrettsdommen i Utv. 2007 s. 1440 (Cytex) ble anket til Høyesterett av skattyteren, skal staten i anketilsvaret ha argumentert med at saken gjaldt en konkret avgjørelse uten prinsipiell interesse, og at den derfor ikke burde slippe inn for Høyesterett. Etter at lagmannsrettsdommen var blitt rettskraftig fordi saken ikke slapp inn, skal skattemyndighetene i saker mot andre skattytere om tilsvarende spørsmål, ha anført dommen som en prinsippavgjørelse på sitt felt. Hvis dette er riktig, er det etter min mening en kritikkverdig inkonsekvent holdning.

## 4 Avsluttende bemerkninger

I pkt. 2 foran har jeg trukket frem omstendigheter som innebærer en fare for at statens synspunkter i skattesaker kan få for stort gjennomslag når skattesaker står for domstolene. Gjennomgåelsen av en del eksempler fra de senere år i pkt. 3, sannsynliggjør etter min mening at denne faren en gang i blant – og kanskje oftere enn man liker å tro – materialiserer seg i praksis. Gjennomgåelsen bygger bare på saker som har endt i Høyesterett, og utvalget er ikke basert på noen systematisk undersøkelse av praksis, ikke en gang høyesterettspraksis. Det er derfor sannsynlig at det finnes atskillige tilfeller hvor statens synspunkter er tillagt for stor vekt.

Dette underbygger etter min mening mitt synspunkt innledningsvis om at statens prosessfullmektiger – Regjeringsadvokaten og andre – i større utstrekning enn i dag bør se det som en del av sin oppgave å veilede domstolen frem til et holdbart resultat.