

Endring av trygdeavgift etter dom i Høyesterett

30.1.2023 (2022/3750)

Saken gjelder Nav Klageinstans' avgjørelse om ikke å endre fastsettelsen av klagerens trygdeavgift for inntektsårene 2011 og 2013 fra høy til lav sats. Trygdeavgiften ble for inntektsåret 2012 satt til lav sats etter dom i Høyesterett. Spørsmålet i saken er om endring av trygdeavgiften for inntektsårene 2011 og 2013 følger av, eller forutsettes i, utfallet av høyesterettsdommen, jf. skatteforvaltningsloven §§ 12-1 tredje ledd bokstav a og 12-8 bokstav a. Ombudet mener Nav har plikt til å endre skattefastsettingen også for inntektsårene 2011 og 2013, og ber om at saken blir vurdert på nytt.

Sakens bakgrunn

(1) A (heretter klageren) arbeidet i Malaysia fra august 2010 til august 2014. Han var frivillig medlem i folketrygden i denne perioden, jf. folketrygdloven § 2-8. Nav fastsatte størrelsen på trygdeavgiften for hvert enkelt år. Det ble for alle årene vedtatt at klageren skulle betale trygdeavgift med høy sats på mellom 21 og 25 prosent av klagerens inntekt. Klageren gjorde gjeldende at han skulle betale lav sats på 6,9 prosent.

(2) Klageren anket vedtaket om trygdeavgift for inntektsåret 2012 inn for domstolene. Saken endte med dom i Høyesterett 26. november 2019 (HR-2019-2193-A). Spørsmålet for Høyesterett var om klageren skulle betale trygdeavgift med høy eller lav sats for året 2012. Avgiftssatsene fulgte av en tabell i forskrift om avgiftssatser i folketrygden for 2012 (FOR-2012-01-27-73) § 3 bokstav c. Høyesterett kom til at forskriften § 3 bokstav c ikke ga et tilstrekkelig klart grunnlag for å ilegge klageren forhøyet trygdeavgift. Avgiften ble derfor satt til lav sats.

(3) I etterkant av dommen krevde klageren at trygdeavgiften skulle bli fastsatt til lav sats også for de øvrige inntektsårene. Trygdeavgiften for inntektsåret 2014 ble endret, men ikke for inntektsårene 2011 og 2013. Begrunnelsen fra Nav Klageinstans for at trygdeavgiften ikke ble endret for de sistnevnte inntektsårene, var at femårsfristen for å ta opp skattefastsettingen til endring, jf. skatteforvaltningsloven § 12-6, var utløpt.

(4) Klagen hit 30. juni 2022 fra advokat Hanna Håberg på vegne av klageren gjaldt Nav Klageinstans' avgjørelse 13. mars 2021 om ikke å endre fastsettingen av trygdeavgiften for inntektsårene 2011 og 2013.

Våre undersøkelser

(5) Vi fant grunn til å undersøke saken nærmere. I brev 31. august 2022 ba vi om Arbeids- og velferdsdirektoratets syn på om det følger av, eller forutsettes i, utfallet av dommen HR-2019-2193-A at klagerens trygdeavgift skulle endres for inntektsårene 2011 og 2013, jf. skatteforvaltningsloven §§ 12-1 tredje ledd bokstav a og 12-8 bokstav a.

(6) I brev 11. oktober 2022 svarte Arbeids- og velferdsdirektoratet at de la til grunn at skatteforvaltningsloven § 12-1 tredje ledd bokstav a og § 12-8 bokstav a skal forstås slik at endringsplikten for skattefastsettingen er begrenset til konkrete og direkte følger av utfallet av et søksmål. Adgangen til å ta opp fastsettingen for andre inntektsår enn det søksmålet gjelder, er begrenset til tilfeller hvor det er tale om en og samme transaksjon som berører flere inntektsår. I tillegg må de faktiske og rettslige spørsmålene saken reiser være de samme, slik at det utvetydig følger hva som må være resultatet for de andre årene. Arbeids- og velferdsdirektoratet viste særlig til Høyesteretts dom avsagt 10. mai 2016 (HR-2016-988 A) som begrunnelse for sitt synspunkt.

(7) Advokat Hanna Håberg kom med merknader i brev 8. november 2022, og Arbeids- og velferdsdirektoratet kom med tilleggsmerknader i brev 23. november 2022.

(8) Etter å ha forelagt saken for Arbeids- og velferdsdirektoratet fant vi grunn til også å gi Skattedirektoratet anledning til å komme med merknader i brev 22. november 2022. Skattedirektoratet sa i brev 4. januar 2023 seg enig i Arbeids- og velferdsdirektoratets vurderinger og hadde ellers ingen kommentarer. Advokat Hanna Håberg kom med merknader 26. januar 2023 til Skattedirektoratets brev.

Sivilombudets syn på saken

(9) 1. Rettslige utgangspunkt og problemstilling

(10) Utgangspunktet etter forvaltningslovens regler om omgjøring er at det ikke gjelder noen frist for når forvaltningen kan endre et vedtak. Når et vedtak lider av materielle feil og omgjøring vil være til gunst for den enkelte, vil forvaltningen stort sett ha rett, og i noen tilfeller plikt, til å omgjøre vedtaket. Fastsettelse av trygdeavgift faller imidlertid inn under skatteforvaltningslovens virkeområde, jf. § 1-1 bokstav a. Forvaltningsloven gjelder ikke for behandling av saker etter skatteforvaltningsloven, jf. skatteforvaltningsloven § 3-1.

(11) Regler om endring av skattefastsetting finnes i skatteforvaltningslovens kapittel 12. I § 12-1 tredje ledd bokstav a første punktum står det at skattemyndigheten «skal» ta opp skattefastsetting til endring når:

(12) «endringen følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål».

(13) Normalt gjelder det en absolutt frist for å ta opp skattefastsetting til endring på fem år, jf. skatteforvaltningsloven § 12-6 første ledd. Fristen gjelder imidlertid ikke når endringen følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål, jf. § 12-8 bokstav a.

(14) Spørsmålet i saken her er om endring av hvilken trygdeavgiftssats klageren skulle betale for inntektsårene 2011 og 2013, «følger av, eller forutsettes i, utfallet» av dommen HR-2019-2193-A som kun gjaldt inntektsåret 2012.

(15) Lovens ordlyd om at det gjelder en endringsplikt når endringen «følger av» eller «forutsettes i» utfallet av et søksmål, taler i retning av at endringsplikten er ment å gå lengre enn dommens materielle rettskraft, se også HR-2016-988-A avsnitt 41. Hvor grensen går for forvaltningens plikt til å endre skattefastsettingen i etterkant av en dom, kan imidlertid vanskelig utledes fra lovens ordlyd alene. Forarbeidene gir heller ikke særlig veiledning.

(16) En sentral rettskilde når det gjelder forståelsen av bestemmelsen, er høyesteretts-dommen HR-2016-988-A. Avgjørelsen gjelder ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a, som er forløperen til dagens lovregulering. Bestemmelsen er videreført i, og i det vesentlige likelydende med, skatteforvaltningslovens § 12-1 tredje ledd bokstav a.

(17) 2. Høyesterettsdommen HR-2016-988-A

(18) I dommen HR-2016-988-A var spørsmålet hva som fulgte av, eller kunne forutsettes i, en tidligere avgjørelse fra Høyesterett (Rt. 2008 s. 1537). Den opprinnelige saken gjaldt Oljeskattenemndas vedtak om beskatning av en fordring som løp i inntektsårene 2000 til 2002. Høyesteretts dom fra 2008 gjaldt kun ligningene for inntektsårene 2000 og 2001. I etterkant av dommen endret Oljeskattenemnda også ligningen for inntektsåret 2002. Det var denne endringen, som var til skatteyderens ugunst, som ble brakt inn for domstolene og endelig avgjort i HR-2016-988-A. Høyesterett konkluderte med at skattemyndigheten hadde rett og plikt til å ta opp ligningen også for inntektsåret 2002.

(19) I dommen la Høyesterett til grunn at endringsplikten etter dagjeldende ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a rakk noe lenger enn den materielle rettskraften til en dom. I dommens avsnitt 47 og 48 står det:

(20) «Det er et klart behov for at endringskompetansen, og plikten, i ligningssaker rekker noe lenger enn den materielle rettskraft. Som denne saken illustrerer, er det formelle søksmålsgrunnlag knyttet til det enkelte inntektsår. Sak kan derfor bli reist bare for ett år selv om det samme faktiske eller rettslige spørsmål er avgjørende også for andre år. Det kan dermed utvetydig følge av en dom hva resultatet må bli også for inntektsår som ikke er omfattet av saksanlegget. Det er da vanskelig å se noen gode grunner til at ikke ligningsmyndighetene kan, og skal, ta konsekvensene av dette ved å ta opp ligningen på ny også for de år hvor ligningsmyndighetene har løst spørsmålet på samme måte.

(21) Både reglene om endringskompetanse og fristreglene er viktige rettssikkerhetsgarantier for skattyterne. Utover det som direkte følger av dommens materielle rettskraft, må derfor

adgangen til å ta opp en ligning som følge av en domstolsavgjørelse være snever. Men i alle fall hvor ligningsmyndighetene har løst et klassifikasjons- eller tilordningsspørsmål for en transaksjon på samme måte for flere inntektsår, og det foreligger rettskraftig dom for ett av årene, mener jeg myndighetene må ha rett, og plikt, til å ta opp ligningen også for de øvrige årene. Jeg kan ikke se at det har noen betydning om alle årene, som i saken her, er behandlet i samme vedtak, eller om det foreligger flere vedtak. Det avgjørende må være om det dreier seg om samme transaksjon, og om klassifikasjons- eller tilordningsspørsmålet er løst likt.»

(22) Arbeids- og velferdsdirektoratet og Skattedirektoratet har forstått høyesterettsdommen slik at adgangen til å ta opp skattefastsetting for andre inntektsår enn det søksmålet gjelder, er begrenset kun til de tilfeller hvor det er tale om én og samme transaksjon som berører flere inntektsår, og hvor de faktiske og rettslige spørsmålene er de samme.

(23) Etter ombudets syn kan det ikke uten videre trekkes en slik slutning av dommen. I avsnitt 47 viste Høyesterett til behovet for endringskompetanse der det følger utvetydig av en dom hva resultatet må bli for inntektsår som ikke er omfattet av saksanlegget. Siden fristreglene er viktige rettssikkerhetsgarantier, sa imidlertid Høyesterett at adgangen til å ta opp en ligning til endring utover dommens materielle kraft må være «snever», se avsnitt 48

(24) Deretter skrev Høyesterett at ligningsmyndighetene «i alle fall» har plikt til å ta opp ligningen for øvrige år der det er tale om samme transaksjon og klassifikasjons- eller tilordningsspørsmålene er løst likt. At adgangen til å gå utenfor dommens materielle rettskraft er begrenset kun til disse tilfellene er vanskelig å utlede, jf. sitatet i forrige setning. Arbeids- og velferdsdirektoratet og Skattedirektoratet bygger på en motsetningsslutning ombudet ikke kan se at det er grunnlag for.

(25) 3. Hadde Nav plikt til å endre trygdeavgiften for inntektsårene 2011 og 2013?

I avsnitt 47 i dommen (sitert over) peker Høyesterett på at det «utvetydig» kan følge av en dom hva resultatet må bli også for inntektsår som ikke er omfattet av saksanlegget, og at det er vanskelig å se gode grunner for at ikke ligningsmyndigheten skal ta opp ligningen for andre år som har løst spørsmålet på samme måte. Ombudet forstår dommen slik at endringsplikten etter skatteforvaltningsloven § 12-1 tredje ledd bokstav a er begrenset til endringer som følger utvetydig av utfallet av et søksmål. En slik begrensning i endringsplikten fremstår uansett som riktig.

(26) Hva som ligger i at et resultat følger «utvetydig» av en dom, kan by på tvil. I denne saken er det imidlertid enighet om at klageren skulle ha betalt lav trygdeavgift også for inntektsårene 2011 og 2013. Et annet resultat er uforenelig med høyesterettsdommen. Ombudet mener det da vanskelig kan konkluderes med annet enn at det følger utvetydig av dommen HR-2019-2193-A at klageren skulle ha betalt lav trygdeavgift for inntektsårene 2011 og 2013. På den andre siden synes det ikke å være alene avgjørende for skattemyndighetenes plikt til å endre skattefastsettingen at det følger utvetydig av utfallet av et søksmål hva resultatet også må bli for andre inntektsår.

(27) Dommen HR-2016-988-A gjaldt beskatningen av det Høyesterett omtalte som én «transaksjon». Som redegjort for over, er det ikke grunn til å tro at Høyesteretts dom ved det skal forstås slik at en endringsplikt som følge av en dom skulle være begrenset til tilfellene der det er tale om en transaksjon. Hva som anses som en «transaksjon», er derfor unødvendig å gå inn på her.

(28) Saken som ble avgjort i Høyesterettsavgjørelsene Rt. 2008 s. 1537 og HR-2016-988-A, gjaldt én og samme fordring som skulle skattlegges over flere inntektsår. Den første dommen omfattet kun inntektsårene 2000 og 2001, og den siste dommen gjaldt inntektsåret 2002. I saken her er det tale om ett og samme arbeidsforhold som ga grunnlag for fastsettelsen av trygdeavgift over flere inntektsår. Det foreligger ingen opplysninger i saken som tyder på at arbeidsforholdet var gjenstand for endringer av betydning i perioden august 2010 til august 2014. Det er heller ikke tvilsomt at spørsmålet om klageren måtte betale trygdeavgift med høy eller lav sats, skulle bli løst likt for alle inntektsårene. Dommen HR-2016-988-A har altså flere relevante likhetstrekk med saken her, noe som etter ombudets syn klart taler i retning av at Nav har plikt til å endre klagerens trygdeavgift også for inntektsårene 2011 og 2013.

(29) I avsnitt 48 i HR-2016-988-A viser Høyesterett til at fristreglene er viktige rettsikkerhetsgarantier for skatteyterne som begrunnelse for at endringsplikten utover dommens materielle rettskraft må være «snever». Den aktuelle saken gjaldt en endring som var til ugunst for skatteyteren. For ombudet fremstår det som et åpent spørsmål om dommen skal forstås slik at endringsplikten også er tilsvarende snever når det er tale om en endring til skatteyterens gunst, slik som i saken her. I slike tilfeller vil ikke rettsikkerhetsgarantier for skatteyterne tale mot at skattemyndighetene foretar endringen.

(30) Skatteforvaltningsloven § 12-1 første ledd gir forvaltningen en skjønnsmessig adgang til å endre uriktig skattefastsetting. Hensynene som ligger bak vurderingen av om skattefastsettelsen skal endres, begrunner også hvorfor det i utgangspunktet gjelder en absolutt femårsfrist for endring av skattefastsetting. I forarbeidene, Ot.prp.nr.38 L (2015-2016) s. 166 (pkt. 18.3.3), står det følgende:

(31) «I forarbeidene til ligningsloven § 9-5 nr. 7, Ot.prp.nr.29 (1978–1979) side 111, er det uttalt at det gjelder å finne den rette balansen mellom målet om at enhver skattefastsetting skal være så riktig som mulig, ulempene ved å gripe inn i et etablert rettsforhold og det endringssaken vil medføre av tid og arbeid til fortrensel for skattemyndighetenes øvrige oppgaver.»

(32) At det gjelder en femårsfrist for endring av skattefastsetting, er et utslag av balanseringen mellom hensynene som taler for og mot endring av skattefastsettelsen. Målet om at enhver skattefastsetting skal være så riktig som mulig, er vurdert opp mot ulempene ved å gripe inn i et etablert rettsforhold, og den tid og arbeid endringssakene vil medføre til fortrensel for skattemyndighetenes øvrige oppgaver. Hensynet til arbeidsbelastningen for skattemyndighetene synes å være den sentrale begrunnelsen for at det gjelder en femårsfrist også for endringer som vil være til skatteytters gunst.

(33) Når det er tale om endring av skattefastsettelse som følge av utfallet av et søksmål, kan ikke hensynet til arbeidsbelastningen hos skattemyndigheten sies å veie særlig tungt. For det første er antallet saker som omfattes av endringsplikten, begrenset til saker der det er tatt ut et søksmål. Utfordringer knyttet til masseforvaltning og arbeidsbelastning slår altså ikke fullt ut.

(34) Videre er endring etter skatteforvaltningsloven § 12-1 tredje ledd bokstav a uansett begrenset til de tilfeller der det følger utvetydig av dommen eller rettsforliket hva resultatet skal bli for skattefastsettingen som ikke direkte er omfattet av søksmålet. En plikt til å endre skattefastsettingen for øvrige inntektsår, i tilfeller som i denne saken, bør altså ikke by på særlige praktiske problemer for skattemyndigheten og fremstår for ombudet som lite arbeidskrevende. Hensynene som begrunner at det gjelder en femårsfrist også for endring til skatteytters gunst, gjør seg altså i det vesentlige ikke gjeldende i tilfeller som i saken her.

(35) Ombudet finner det ikke nødvendig å ta endelig stilling til om endringsplikten går lengre når det er tale om endring til gunst for skatteyteren. Det er uansett ombudets vurdering at Nav må ha en plikt til å endre trygdeavgiften også for inntektsårene 2011 og 2013. Ombudet har lagt avgjørende vekt på likhetstrekkene mellom saken her og dommen HR-2016-988-A.

(36) De hensynene Høyesterett bygger på i dommen HR-2016-988-A, tilsier at Nav også kan ha en tilsvarende endringsplikt ved fastsettelse av trygdeavgift på arbeidsinntekt fra et løpende arbeidsforhold. At klageren utvilsomt skulle betale samme lave trygdeavgift for alle inntektsårene, er videre sammenlignbart med at «klassifikasjons- eller tilordningsspørsmålet er løst likt» for alle inntektsårene i den nevnte dommen. Når Høyesterett i dommen 2016-988-A konkluderte med at skattemyndigheten hadde en plikt til å endre skattefastsettingen til skatteytters ugunst, har ombudet vanskeligheter for å se at ikke Nav skal ha en plikt til å endre trygdeavgiften til skatteytters gunst i saken her. I hvert fall ettersom det er tale om inntektsårene umiddelbart før og etter inntektsåret som rettsavgjørelsen (HR-2019-2193-A) gjaldt.

(37) Det er ikke tvilsomt at klageren har betalt for mye i trygdeavgift, og ombudet mener Nav skal endre trygdeavgiftsfastsettelsen også for inntektsårene 2011 og 2013, jf. skatteforvaltningsloven § 12-1 tredje ledd bokstav a og § 12-8 bokstav a.

Konklusjon

(38) Sivilombudet er kommet til at Nav har plikt til å endre fastsettelsen av klagerens trygdeavgift for inntektsårene 2011 og 2013 til lav sats. Ombudet ber Nav vurdere saken på nytt, og om å bli orientert om utfallet av den nye behandlingen.

(39)

30.1.2023 (2022/3750)