



NOREGS HØGSTERETT

Den 18. mai 2006 sa Høgsterett dom i

HR-2006-00836-A, (sak nr. 2005/1517), sivil sak, anke,

Staten v/Oslo likningskontor

(Kommuneadvokaten i Oslo
v/advokat Camilla Selman – til prøve)

mot

Gezina AS

(advokat Per Arne Damm)

R Ø Y S T I N G :

- (1) Dommar **Utgård:** Skattytar gav urette opplysningar i likningsoppgåvene og vart pålagt å betale 15 % tilleggsskatt, jf. likningslova § 10-2, jf. § 10-4. Hovudspørsmålet i saka er om desse opplysningane var grunna i openberre rekne- eller skrivefeil slik at tilleggsskatt likevel ikkje skulle vore fastsett, jf. likningslova § 10-3 bokstav a.
- (2) I sjølvmeldinga for Gezina AS for inntektsåret 2000 gjekk det fram av næringsoppgåva post 8115 at selskapet hadde gjort rekneskapsmessige nedskrivingar på finansielle eignedelar – aksjar – med i alt kr 63 602 844. Ei slik rekneskapsmessig nedskriving fell ikkje saman med realisasjonskriteriet i skattelova, og det skulle derfor i post 0710 i næringsoppgåva vore gjort tillegg med den særskilte rekneskapsmessige nedskrivinga for å vise det skattemessige resultatet. Næringsoppgåva post 0710 viste berre ei tilbakeføring med kr 43 602 844. Det var såleis tilbakeført kr 20 000 000 for lite. – Det kan nemnast at Gezina AS er morselskap i eit konsern. Gezina AS var per 1. januar 2001 direkte eller indirekte eineaksjeeigar eller delaksjeeigar i 15 andre føretak i konsernet. Årsresultatet for år 2000 i post 9200 i næringsoppgåva var på kr 26 052 915, medan det året før hadde vore på 122 496 435.
- (3) I eit brev 19. september 2001 bad Oslo likningskontor om ei forklaring på avviket mellom post 8115 og post 0710 i næringsoppgåva. PricewaterhouseCoopers DA ved statsautorisert revisor Sverre O. Pedersen sende på vegner av Gezina AS svarbrev til Oslo likningskontor 24. september 2001, der det vart bede om orsaking for feilen. Det vart samstundes sendt korrigert sjølvmelding og næringsoppgåve.

- (4) Det vart då opplyst at det i førekant av innsendinga av sjølvmeldinga for Gezina AS vart laga eit utkast til sjølvmeldingsdokument. På dette stadiet viste næringsoppgåva ei rekneskapsmessig nedskriving på kr 43 602 844 i postane 8115 og 0710. Ved gjennomgang i Gezina AS vart det klarlagt at aksjane i dotterselskapet Brøvig Shipping AS rekneskapsmessig måtte nedskrivas med kr 20 000 000. Sjølvmeldingsdokumenta vart derfor endra ved at næringsoppgåva post 8115 vart tillagt kr 20 000 000. Ved utfyllinga av dokumenta nytta revisor dataprogrammet "Akeliuss Skatt 2000". For mange av postane i sjølvmeldingsdokumenta overførte dataprogrammet automatisk frå ein post til ein annan. Programmet hadde ikkje slik automatisk overføring frå næringsoppgåva post 8115 til post 0710. Summen i post 0710 vart heller ikkje justert manuelt, og han vart dermed ståande på kr 43 602 844. Som følgje av denne manglande tilbakeføringa viste næringsoppgåva og sjølvmeldinga kr 20 000 000 for låg inntekt.
- (5) I vedtak sendt skattytar 18. mars 2002 fastsette Oslo likningsnemnd at det måtte betalast tilleggsskatt med 15 prosent av skatt på uoppgitt inntekt kr 20 000 000. Overlikningsnemnda opprettheldt avgjerda i vedtak sendt skattytar 25. mars 2003. Den fastsette tilleggsskatten utgjer kr 840 000 kroner med tillegg av renter.
- (6) Gezina AS reiste 25. september 2003 sak for Oslo tingrett med påstand om at vedtaket om tilleggsskatt skulle opphevast.
- (7) Oslo tingrett sa 13. april 2004 dom, som etter seinare retting har slik domsslutning:
- "1. Oslo overligningsnemnds vedtak sendt Gezina AS den 25. mars 2000 for inntektsåret oppheves for så vidt gjelder Overligningsnemndas vedtak om illeggelse av 15 % tilleggsskatt.**
 - 2. Hver av partene bærer sine egne omkostninger."**
- (8) Staten v/ Oslo likningskontor anka til Borgarting lagmannsrett, som 12. september 2005 sa dom med slik domsslutning:
- "1. Ligningen av Gezina AS for inntektsåret 2000 oppheves for så vidt gjelder overligningsnemndas vedtak om illeggelse av 15 % tilleggsskatt.**
 - 2. I saksomkostninger for tingretten betaler staten v/Oslo kommune til Gezina AS kroner 82 022,08 – åttitotusenogtjueto08/100 – innen 2 – to – uker etter forkynnelse av dommen, med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum til betaling skjer.**
 - 3. I saksomkostninger for lagmannsretten betaler staten v/Oslo kommune til Gezina AS kroner 55 962,50 – femtifemtusennihundreogsekstio 50/100 innen 2 – to – uker etter forkynnelse av dommen, med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum til betaling skjer."**
- (9) Staten v/Oslo likningskontor har anka til Høgsterett. Anken gjeld rettsbruken. Saka står i same stilling for Høgsterett som for dei tidlegare rettane. Ho var vore behandla i samanheng med sak HR-2006-00835-A, Staten v/Oslo likningskontor – Eksportfinans ASA, der det er sagt dom tidlegare i dag.
- (10) Ankeparten – *staten v/Oslo likningskontor* – har særleg halde fram:

- (11) Det ligg ikkje føre nokon rekne- eller skrivefeil, slik kravet er i likningslova § 10–3 a. Grunnen til at nedskrivinga av aksjane ikkje vart ført i næringsoppgåva post 0710, var at revisor trudde at ei kopling i dataprogrammet ville føre til at det skjedde ei automatisk vidareføring frå post 8115. Dette liknar mest på ein forståingsfeil. At nokon trur at noko vil skje, er ikkje ein rekne- eller skrivefeil.
- (12) Lagmannsretten kom i denne saka til at det ikkje er noko krav at likningsstyresmaktene kan sjå kva feilen går ut på, og ikkje berre at det er nokon feil. Lova må her stille krav om at likningsstyresmaktene også er i stand til å rette opp feilen, jf. den tilsvarande argumentasjonen i Eksportfinans-saka.
- (13) I denne saka var det ikkje openbert kva det rette resultatet skulle vere. Dels er det slik at skattytarane nyttar postar på ulikt vis, særleg der dei driv i ein bransje der namna på postane ikkje utan vidare passar. Post 8115 kunne også innehalde eit høgare beløp enn post 0710 i dei tilfella det var tale om aksjar i eit selskap som hadde gått konkurs. Sjølv om det var differansar var det såleis mogeleg at begge postane kunne vere rette, sjølv om det var ein differanse mellom beløpa.
- (14) Når det gjeld likningslova § 10–3 b om unnskyldelege omstende, kan denne ikkje nyttast. Det må stillast strenge krav til skattytarar som er store selskap med profesjonelle rådgivarar. Ikkje minst må det gjelde når det blir brukt eit dataprogram der det var stadige endringar. I dette tilfellet måtte det også skjerpe aktsemda at det var tale om eit stort beløp.
- (15) Staten v/Oslo likningskontor har sett fram slik påstand:
- 1. Staten v/Oslo likningskontor frifinnes.**
 - 2. Staten v/Oslo likningskontor tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett, lagmannsrett og tingrett med tillegg av forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall og til betaling skjer.”**
- (16) Ankemotparten – *Gezina AS* – har særleg halde fram:
- (17) Prinsipalt blir det gjort gjeldande at det ligg føre ein skrivefeil, og at denne er openberr.
- (18) Lagmannsretten kom – slik også tingretten hadde gjort – til at det var tale om ein skrivefeil. Dette må vere rett. Lovgrunnlaget for skrivefeil tilseier at ein feil som den aktuelle, må falle innanfor omgrepet. Forståinga må utvikle seg saman med den tekniske utvikling. Det kan ikkje vere grunn til å behandle denne feilen annleis enn andre feil som oppstår ved at tal blir omstokka, skrivne feil eller utelatne.
- (19) Kravet om at skrivefeilen skal vere openberr, må også vere oppfylt. Det må vere nok at det går fram at det er ein feil. I dette tilfellet var det lett å sjå at det var ein stor differanse for postar der tala skulle vere like. Synsmåten om ulik bruk av postar kan ikkje ha noko føre seg i dette tilfellet. Dersom det skulle ha vore tale om differanse grunna aksjar i selskap som hadde gått konkurs, ville det lett kunne avklarast gjennom å samanlikne med andre opplysningar i sjølvmeldingsdokumenta.

- (20) Subsidiært blir det gjort gjeldande at det ligg føre unnskyldelege omstende, jf. likningslova § 10–3 b, og at det derfor ikkje var grunn til tilleggsskatt. Hendinga må reknast som eit hendeleg uhell. Tilleggsskatt bør ikkje nyttast der dette vil vere urimeleg.
- (21) Gezina AS har sett fram slik påstand:
- ”1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. Staten v/Oslo ligningskontor dømmes til å betale Gezina AS’s saksomkostninger for Høyesterett med tillegg av renter i henhold til forsinkelsesrentelovens § 3 første ledd første punktum fra forfall og til betaling skjer.”
- (22) *Eg er komen til at anken ikkje fører fram.*
- (23) Innleiingsvis syner eg til saka som vart behandla i samanheng med denne, og der det er sagt dom tidlegare i dag, sak HR-2006-00835-A. Eg byggjer på dei rettslege utgangspunkta i den avgjerda når eg no skal gi uttrykk for mitt syn på saka her.
- (24) Det er semje mellom partane om at det skal skje identifikasjon mellom selskapet og PricewaterhouseCoopers DA, som stod for utfyllinga av sjølvmelding med vedlegg. Likeins er det semje om at det ikkje ligg føre forsøk på skatteunndraging.
- (25) Etter likningslova § 10–3 a er det ikkje heimel for tilleggsskatt dersom oppgåver er feil grunna openberre rekne- eller skrivefeil. Eg kjem attende til spørsmålet om når ein feil er openberr, og startar med å sjå på kva som ligg i kravet om at ein feil må vere ein rekne- eller skrivefeil.
- (26) Dommen i sak HR-2006-00835-A gjaldt eit tilfelle der eit tal vart ført over frå ein post til ein annan, i ein situasjon der utfyllaren meinte det ikkje var kopling mellom tala. Den siste posten fekk såleis eit utilsikta innhald, ei påplussing, som utfyllaren ikkje hadde tenkt seg. I denne situasjonen er det lagt til grunn at det var tale om ein skrivefeil. Kort kan det vel seiast at det vart skrive noko som utfyllaren ikkje hadde tenkt å skrive.
- (27) Den faktiske situasjonen er annleis i vår sak. Det vart ikkje overført noko tal som utfyllaren ikkje ønskte å skrive. Tvert om hadde utfyllaren eit ønske om å skrive eit tal, men dette vart ikkje skrive. Hadde det vore ei rein utegløyning, til dømes av ein av fleire inntekstpostar for ein skattytar med fleire arbeidsgivarar, ville det klart ikkje falle inn under unntaket for rekne- og skrivefeil.
- (28) Eg har likevel vorte ståande ved at likskapen er større med Eksportfinans-saka enn med dei klassiske utegløyningstilfella. I saka før i dag er det slått fast at det er ein rekne- eller skrivefeil når eit tal er ført over frå ein post i næringsoppgåva til ein annan post, når dette følgde av programmet men ikkje var meininga til utfyllaren. For min del kan eg ikkje sjå det annleis enn at det også må vere ein rekne- eller skrivefeil når det ikkje har skjedd ei automatisk overføring frå ein post til ein annan, slik utfyllaren har tenkt seg. Det kan her også vere grunn til å minne om at lovteksten omfattar både rekne- og skrivefeil, og at slike taloverføringar gjennom dataprogram må gå inn under dette. Det vil vere litt rart å skilje ettersom feilen fører til eitt tal for lite og ikkje eitt tal for mykje alternativt eitt for høgt tal. Etter mitt syn er det å la ein feil av den art som i saka no gå inn under lovteksten,

ikkje i noko fall anna enn ei tilpassing av reglane til nye faktiske omstende som følgje av bruk av dataprogram.

- (29) Spørsmålet er så om feilen er openberr. Det følgjer av HR-2006-00835-A at det med grunnlag i oppgåvene frå skattytar må kunne konstaterast at det er ein feil, men at det ikkje er noko vilkår at det kan slåast fast kva som ville vore rett utfylling.
- (30) Staten sine innvendingar mot at rekne- og skrivefeilen var openberr, er dels at postar kan vere brukt på forskjellige måtar og dels at post 8115 i motsetning til post 0710 også kan innehalde tap på aksjar i selskap som går konkurs.
- (31) Det kan naturlegvis alltid vere slik at nokre skattytarar brukar postar i næringsoppgåva på ein annan måten enn postane er tiltenkt. Av og til kan det også vere mistydingar av korleis utfyllinga kan skje. Etter mitt syn kan dette likevel ikkje danne utgangspunkt for vurderinga. I så fall er postane openbert nytta feil, og det får eventuelt skje ei oppklaring av kva som er feil.
- (32) Der eit selskap går konkurs, er dette skattemessig realisasjon. Det skal då fyllast ut realisasjonsoppgåve. Gezina AS hadde levert slik realisasjonsoppgåve. Sum vinst skal først til post 0840 i næringssskjemaet, medan sum tap skal først til post 0850. Dette var gjort i næringssskjemaet for Gezina AS. I denne situasjonen kunne det ikkje leggjast til grunn at føring på post 8115 av tap på aksjar ved konkurs kunne vere ei mogeleg forklaring på differansen mellom postane 8115 og 0710. Advokaten for Gezina AS har elles i skranken uimotsagt uttala at likningsdokumenta inneheldt så utfyllande opplysningar at likningsstyresmaktene eventuelt på få minutt kunne kontrollere om dette var forklaringa.
- (33) Etter dette må det leggjast til grunn at det var tale om ein openberr rekne- eller skrivefeil. Det er då ikkje heimel for tilleggsskatt.
- (34) Anken har ikkje ført fram. Staten v/Oslo likningskontor må då tilpliktast å betale sakskostnader for Høgsterett etter tvistemålslova § 180 første ledd. Sakskostnader er kravde med ein samla sum på kr 96 093, som gjeld salær kr 75 000, kopiering kr 1 875 og meirverdiavgift kr 19 218. Eg meiner dette bør godtakast som nødvendige kostnader. Det er ikkje grunn til å endre sakskostnadsavgjerdene for dei tidlegare rettane.
- (35) Eg røystar etter dette for slik

D O M :

- 1. Lagmannsrettsdommen blir stadfesta.
- 2. I sakskostnader for Høgsterett betaler staten v/Oslo likningskontor 96 093 – nittisekstusenognittitre – kroner innan 2 – to – veker frå forkynninga av dommen med tillegg av den alminnelege forseinkingsrenta etter forseinkingsrentelova § 3 første ledd første punktum frå forfall til betaling skjer.

- (36) Dommer **Matningsdal:** Jeg er kommet til et annet resultat enn førstvoterende, og voterer for at statens anke tas til følge.
- (37) Etter at det nå i atskillig utstrekning brukes dataprogram ved utfylling av selvangivelser, må det, som det fremgår av Eksportfinanssaken som er votert tidligere i dag, tas hensyn til dette ved forståelsen av hva som er ”regne- eller skrivefeil”. Min tilslutning til førstvoterendes votum i Eksportfinanssaken skyldes at i den saken forårsaket programmet at et tall ble fjernet og erstattet av et annet uten at man var oppmerksom på det. Etter min mening er imidlertid situasjonen forskjellig i denne saken ved at man uriktig trodde at når det aktuelle tallet ble ført inn på en post, så ble det automatisk også ført inn på en annen post. Da har man en helt annen oppfordring til å undersøke om dette faktisk skjedde. Denne saken har etter min mening størst likhetstrekk med et tilfelle hvor man glemmer å ta med en inntekstpost. Jeg kan derfor ikke se at avgjørelsen i Eksportfinanssaken, hvor førstvoterende tar reservasjon ”i alle fall i saken her”, er avgjørende i denne saken.
- (38) Jeg legger også vekt på at dersom man aksepterer at en feil kan regnes som ”skrivefeil”, er tilleggsskatt avskåret selv om skattyteren har opptrådt grovt uaktsomt. Dette tilsier at man må være tilbakeholden med en vid fortolkning av begrepet ”skrivefeil” for feil som oppstår som følge av at dataprogrammet fungerer annerledes enn operatøren var oppmerksom på.
- (39) Etter min mening er det klart ikke grunnlag for å anvende bestemmelsen i ligningsloven § 10-3 b. Feilen burde vært oppdaget ved gjennomgåelsen av selvangivelsen.
- (40) Dommer **Tjomsland:** I Eksportfinanssaken som ble votert tidligere i dag, inntok jeg et annet standpunkt enn flertallet. Dette skyldes at jeg forsto begrepet ”skrivefeil” i ligningsloven § 10-3 bokstav a på en annen måte. Den foreliggende sak viser etter mitt syn tydeligere enn Eksportfinanssaken hvor langt det her er spørsmål om å strekke begrepet skrivefeil. Men jeg kan likevel ikke se det annerledes enn at den begrunnelse som flertallet har gitt for dette standpunkt i Eksportfinanssaken, også må ha gyldighet i denne saken. Idet jeg også legger til grunn flertallets forståelse av begrepet ”åpenbar” i Eksportfinanssaken, slutter jeg meg i denne saken til førstvoterendes votum.
- (41) Dommer **Støle:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Utgård.
- (42) Justitiarius **Schei:** Likeså.
- (43) Etter røystinga sa Høgsterett slik

D O M :

1. Lagmannsrettsdommen blir stadfesta.
2. I sakskostnader for Høgsterett betaler staten v/Oslo likningskontor 96 093 – nittisekstusenognittitre – kroner innan 2 – to – veker frå forkynninga av dommen

med tillegg av den alminnelege forseinkingsrenta etter forseinkingsrentelova § 3 første ledd første punktum frå forfall til betaling skjer.