



NORGES HØYESTERETT

Den 14. mars 2006 avsa Høyesterett dom i

HR-2006-00438-A, (sak nr. 2005/853), sivil sak, anke,

Tuva Eiendom AS

A

B

(advokat Erik Thyness – til prøve)

mot

Staten v/Akershus fylkesskattekontor

(advokat Arne Haavind)

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

- (1) Dommer **Øie**: Saken gjelder prøving av et vedtak om å ilegge tilleggsskatt på grunn av en tidfestingsfeil.
- (2) Den 28. juni 2001 inngikk Tuva Eiendom AS, A og B, sammen med de øvrige eierne i Center Park AS, avtale med det belgiske selskapet City Parking SA om overdragelse av samtlige aksjer i Center Park AS.
- (3) A og B er ektefeller. Ekteparets felles barn eier alle aksjer i Tuva Eiendom AS. A og B var med på å stifte Center Park AS. A var dessuten daglig leder i selskapet, mens B var systemansvarlig og hadde blant annet ansvaret for å føre selskapets regnskaper.
- (4) Punkt 2.2 i avtalen 28. juni 2001 sammenholdt med "Schedule 2.2" som det der vises til, og avtalens punkt 1.12 har bestemmelser om fastsettelse av vederlaget. Hovedinnholdet er at det ved overføringen av aksjene skulle ytes et minstevederlag på 23 millioner norske kroner. Et tilleggsvederlag skulle betales etter at det reviderte årsregnskapet for Center Park AS for 2001 var lagt frem. Tilleggsvederlaget skulle utgjøre differansen mellom 23 millioner kroner og 15 ganger netto årsresultat for selskapet, justert for gjeld og kontanter. Selv om resultatet etter en slik beregning skulle bli negativt, hadde selgerne krav på å beholde minstevederlaget på 23 millioner kroner.
- (5) Aksjene i Center Park AS ble overført til City Parking SA 28. august 2001. Samtidig ble minstevederlaget betalt.

- (6) Den 27. mars 2002 undertegnet representanter for kjøperne og selgerne en avtale om den nærmere fastsettelsen av tilleggsvederlaget. Det samlede tilleggsvederlaget på 40.468.209 kroner ble betalt 17. april 2002.
- (7) I selvangivelsene for 2001 – som for Tuva Eiendoms del er datert 8. mai 2002 og for A og B 30. april 2002 – oppga skattyterne bare det vederlaget som ble utbetalt i 2001. Ingen av dem opplyste om tilleggsvederlaget. Skattepliktig gevinst for 2001 ble derfor beregnet på bakgrunn av den enkeltes andel av vederlaget på 23 millioner kroner.
- (8) Etter at selvangivelsene var lagt til grunn ved ordinær ligning, ba Nedre Romerike ligningskontor i brev 27. juni 2002 B om tilleggsopplysninger om aksjesalget. B besvarte brevet 9. juli 2002, og av et vedlegg til svarbrevet går det frem at ”salgssum del 2 blir overført i løpet av 2002”. Etter ytterligere brevveksling ble ligningene for de ankende parter endret ved Nedre Romerike ligningsnemnds vedtak 18. juni 2003. Ligningsnemnda la til grunn at tilleggsvederlaget kom til beskatning i 2001, og ila 30 prosent tilleggsskatt av skatten på endringsbeløpet. Vedtaket om å ilegge tilleggsskatt ble truffet med tre mot to stemmer, idet mindretallet mente at ”det forelå unnskyldelige grunner, grunnet uvissheten omkring salgsvederlagets størrelse pr. 31.12.2001”. Tilleggsskatten utgjorde 1.146.195 kroner for Tuva Eiendom AS og 541.984 kroner for henholdsvis A og B.
- (9) Ved stevning 13. oktober 2003 gikk Tuva Eiendom AS, A og B til sak mot staten v/Akershus fylkesskattekontor. Saken gjaldt kun tilleggsskatten, ikke endringen av skattepliktig inntekt for 2001. Nedre Romerike tingrett avsa 3. mai 2004 dom med slik domsslutning:

- ”1. Nedre Romerike likningskontors endringsvedtak for Tuva Eiendom AS, A, A og B for inntektsåret 2001 oppheves. Ved den nye ligningen frafalles tilleggsskatten.
2. Staten v/Akershus fylkesskattekontor tilpliktes å betale saksomkostninger med kr. 24 000,- – tjuefiretusen – til Tuva Eiendom AS med tillegg av slik rente som er fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første pkt, fra to uker etter dommens forkynnelse til betaling finner sted.
3. Staten v/Akershus fylkesskattekontor tilpliktes å betale saksomkostninger med kr. 30 630,- – trettitusensekshundreogtretti – til A med tillegg av slik rente som er fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første pkt, fra to uker etter dommens forkynnelse til betaling finner sted.
4. Staten v/Akershus fylkesskattekontor tilpliktes å betale saksomkostninger med kr. 30 630,- – trettitusensekshundreogtretti – til B med tillegg av slik rente som er fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første pkt, fra to uker etter dommens forkynnelse til betaling finner sted.”

- (10) Tingretten fant at tilleggsvederlaget skulle tidfestes til 2002, og at det dermed ikke var grunnlag for tilleggsskatt.
- (11) Staten v/Akershus fylkesskattekontor anket dommen til Eidsivating lagmannsrett, som 29. mars 2005 avsa dom med slik domsslutning:

- ”1. Staten v/Akershus fylkesskattekontor frifinnes.

2. **I saksomkostninger for tingretten betaler Tuva Eiendom AS, A og B in solidum innen 14 – fjorten – dager fra dommens forkynnelse til Staten v/Akershus fylkesskattekontor kr 94.240 – nittifiretusentohundreogførti – kroner inklusiv mva. med tillegg av renter etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd fra forfall og til betaling skjer.**
3. **I saksomkostninger for lagmannsretten betaler Tuva Eiendom AS, A og B in solidum innen 14 – fjorten – dager fra dommens forkynnelse til Staten v/Akershus fylkesskattekontor kr 82.760 – åttitotusensyvhundreogseksti – kroner inklusiv mva. med tillegg av renter etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd fra forfall og til betaling skjer.”**

- (12) Den samlede lagmannsrett fant at hele gevinsten kom til beskatning i 2001. Flertallet mente at også vilkårene for å ilegge tilleggsskatt var oppfylt. Mindretallet mente at det ikke kunne legges skattyterne til last at de hadde tolket tidfestingsreglene feil, og konkluderte med at 30 prosent tilleggsskatt ikke skulle ha vært ilagt. Mindretallet fant imidlertid at ileggelse av 15 prosent tilleggsskatt burde ha vært vurdert, jf. ligningsloven § 10-4 nr. 2. Tuva Eiendom AS, A og B hadde for lagmannsretten anført at en eventuell tilleggsskatt måtte beregnes etter det såkalte nettoprinsippet, men verken flertallet eller mindretallet drøftet dette spørsmålet.
- (13) Tuva Eiendom AS, A og B har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Ankene gjelder rettsanvendelsen. Saken står i det vesentlige i den samme stilling for Høyesterett som for de tidligere instanser.
- (14) *Tuva Eiendom AS, A og B* har i hovedtrekk anført:
- (15) Fordeler innvunnet ved overføring fra andre skal tas til inntekt i det året skattyteren får en ”ubetinget rett til ytelsen”, jf. skatteloven § 14-2 første ledd. Ordlyden omfatter alle betingelser; ikke bare betingelser knyttet til skattyterens egen oppfyllelse, jf. også Lignings-ABC 2005 side 1085 og 1162 og Hauge: Realisasjonsprinsippet som periodiseringsregel side 90-91. Overføringen av aksjene ga ikke et ubetinget krav på tilleggsvederlag. Betingelser var knyttet til revidert årsregnskap, som først kunne foreligge i 2002.
- (16) Usikkerhet ved årsskiftet om størrelsen på tilleggsvederlaget var uansett nok til å forskyve tidfestingen. Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) side 107 forutsetter slik utsettelse når et erstatningskrav ikke er avklart. Løsningen må gjelde generelt, jf. Lignings-ABC 2005 side 977-978 og side 1162 og Hauge side 172-174 og side 185-189. Skatteretten kjenner kun ett skjæringspunkt, nemlig årsskiftet. Derfor er det uten betydning at størrelsen på tilleggsvederlaget var kjent da selvangivelsene ble inngitt.
- (17) Tilleggsvederlaget skal etter dette tidfestes til 2002 og ikke til 2001. Dermed er det ikke gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som kunne føre til fastsettelse av for lav skatt, og de objektive vilkår for å ilegge tilleggsskatt i ligningsloven § 10-2 nr. 1 er ikke oppfylt.
- (18) Uansett kommer den subjektive unntaksregelen i ligningsloven § 10-3 bokstav b til anvendelse. Bestemmelsen stiller opp et generelt unntak for unnskyldelige forhold, og rettsvillfarelse kan være et slikt forhold. Skattyterne kan ikke bebreides for at de ikke forsto at spørsmålet om tidfesting bød på tvil. Det forelå ingen forhold som burde få varselklokker til å ringe. Skattyterne hadde verken utdannelse eller erfaring som ga

grunnlag for å identifisere en slik skatterettslig problemstilling. De hadde stilt spørsmål til revisor som forutsatte at tilleggsvederlaget skulle tas til beskatning i 2002, og revisors svar ga ikke grunn til å anta at synspunktet var tvilsomt. Det må også legges vekt på at tidfestingen hadde begrenset økonomisk betydning for dem.

- (19) De grunner som tilsier at skattyterne ikke kan bebreides, tilsier i alle fall at satsen for tilleggsskatt nedsettes til 15 prosent, jf. § 10-4 nr. 2.
- (20) Under enhver omstendighet skulle tilleggsskatten ha vært beregnet av fordelene av forskyvningen av beskatningen fra 2001 til 2002 – den såkalte nettometoden. Ligningskontoret har brukt bruttometoden og fastsatt tilleggsskatten på grunnlag av den nominelle skattebesparelsen i 2001.
- (21) Verken lovens ordlyd eller forarbeider gir holdepunkter for hvordan tilleggsskatt skal beregnes, og reelle hensyn må ha stor vekt. Tilleggsskatten blir uforholdsmessig høy dersom bruttometoden anvendes ved tidfestingsfeil. Reverseres resultatet av en tidfestingsfeil automatisk et senere år, brukes i praksis nettometoden. Likhetsbetraktninger tilsier at det samme bør gjelde ved andre tidfestingsfeil. Hensynet til sanksjonens effektivitet taler riktignok for å anvende bruttometoden. Men uskyldspresumpsjonen tilsier at slike betraktninger ikke kan tillegges avgjørende vekt når det er sannsynlig at inntekten ville ha blitt oppgitt til beskatning neste år, slik tilfellet er i vår sak.
- (22) Bøhdommen i Rt. 1995 side 1278 kan ikke forstås som et prejudikat for at bruttometoden alltid skal brukes ved tidfestingsfeil. Avgjørelsen er dessuten sterkt kritisert i juridisk teori. I Oslo byretts dom av 19. november 1999 – Essdommen – er det lagt til grunn at nettometoden skal brukes ved automatisk reversering, og dette er senere fulgt i ligningspraksis, jf. Lignings-ABC 2005 side 1110.
- (23) En eventuell tilleggsskatt må på den bakgrunnen beregnes av fordelene av ett års utsettelse av beskatningen.
- (24) Tuva Eiendom AS, A og B har lagt ned slik påstand:
- ”1. Ligningen av Tuva Eiendom AS, A og B for 2001 oppheves. Ved ny ligning ilegges ikke tilleggsskatt.
2. Tuva Eiendom AS, A og B tilkjennes saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente fra dommens oppfyllelsesfrist og til betaling skjer.”
- (25) *Staten v/Akershus fylkesskattekontor* har i hovedtrekk anført:
- (26) Skatteloven § 14-2 må forstås slik at en selger får ”en ubetinget rett ” til salgsvederlaget når han har oppfylt sin plikt, det vil si når han har prestert sin yttelse, jf. også Norsk lovkommentar 2005 side 3061 note 917 og Hauge: Realisasjonsprinsippet som periodiseringsregel side 51 flg. Det har ingen betydning når vederlaget forfaller eller selgeren rent faktisk mottar det, jf. Ot.prp. nr. 35 (1990-91) side 105 og 107.
- (27) Lignings-ABC 2005 side 1085 og 1162 og Hauge side 90-91 gir ikke støtte for noen annen løsning i vår sak. Det dreier seg ikke om slike betingelser som der omtales, hvor

usikkerheten knytter seg til fremtidige begivenheter i senere inntektsår. Alle relevante begivenheter hadde inntrådt før utløpet av 2001; det var bare beregningen som gjensto.

- (28) Selv når en inntekt har et usikkert omfang, må hovedregelen være at usikkerheten ikke utsetter tidfestingen, jf. Hauge side 172 flg. Muligens må det stilles opp et unntak for usikre erstatningskrav, men unntaket kan uansett ikke gjelde generelt. I vår sak var det ingen usikkerhet om hvordan tilleggsvederlaget skulle beregnes. Det var bare tekniske årsaker til at selve beregningen først kunne skje etter at årsregnskapet var lagt frem i 2002. Under enhver omstendighet kan det ikke være aktuelt å utsette tidfestingen dersom beløpet – som her – er klarlagt når selvangivelsen blir inngitt. Unntaket er begrunnet i praktiske hensyn og kan ikke gjelde lenger enn hensynene rekker.
- (29) Retten til salgssummen var på denne bakgrunnen ubetinget ved overdragelsen, og det var korrekt å ta hele gevinsten til beskatning i 2001.
- (30) Også de subjektive vilkår for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt. Selv om skattyterne ikke kjente reglene om tidfesting, tilsier opplysningsplikten i ligningsloven § 4-1 at de uansett burde ha opplyst om tilleggsvederlaget. Ved en så stor transaksjon som det her dreide seg om, er det viktig at skattytere legger frem alle opplysninger, jf. også avgjørelsen i Rt. 1996 side 932. Selv om skattyterne i vår sak ikke hadde spesialkunnskap om de aktuelle skatteregler, må det vektlegges at de drev selvstendig næringsvirksomhet. De kan ikke fritas for ansvar fordi de stolte på opplysninger de fikk av revisor. Videre er det av betydning at skattyterne faktisk hadde mottatt tilleggsvederlaget før selvangivelsen ble innlevert. Den etterfølgende korrespondansen med ligningskontoret viser at viljen til å opplyse om dette ikke var fremtredende. Unnlatelsen av å gi opplysningene i selvangivelsen for 2001 var etter dette ikke unnskyldelig, og det er verken grunnlag for å la tilleggsskatten falle bort eller reduseres, jf. ligningsloven § 10-3 bokstav b og § 10-4 nr. 2.
- (31) Det følger av Bøhndommen at tilleggsskatt skal fastsettes etter bruttometoden. Når det ved tidfestingsfeil ikke dreier seg om automatisk reversering, vil det i første rekke bero på skattyterne selv om beløpet blir oppgitt til beskatning det påfølgende året eller ikke. Effektivitetshensyn tilsier da at bruttometoden følges. Man kan i vår sak ikke uten videre legge til grunn at det er sannsynliggjort at skattyterne ville ha oppgitt tilleggsvederlaget i selvangivelsene for 2002.
- (32) Det hefter etter dette ingen feil ved vedtaket om å ilegge tilleggsskatt. Lagmannsrettens dom er korrekt og må stadfestes.
- (33) *Staten v/Akershus fylkesskattekontor* har lagt ned slik påstand:
- ”1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. Staten v/Akershus fylkesskattekontor tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett, med tillegg av lovlig forsinkelsesrente, jfr. forsinkelsesrenteloven § 3, regnet fra forfall til betaling finner sted.”
- (34) *Jeg er kommet til at ankene må tas til følge for så vidt gjelder beregningen av tilleggsskatten.*

- (35) Tilleggsskatt skal ilegges dersom en skattyter i selvangivelse eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring har gitt ligningsmyndighetene ”uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt”, jf. ligningsloven § 10-2. Hvorvidt disse vilkårene er oppfylt i vår sak, beror på i hvilket år tilleggsvederlaget skulle oppgis til beskatning. Opplysningene om aksjegevinsten i selvangivelsen for 2001 kunne bare ha ført til fastsettelse av for lav skatt dersom hele gevinsten skulle beskattes i 2001.
- (36) Skatteloven § 14-2 angir hovedregelen om tidfesting. I andre punktum heter det:
- ”Fordeler som innvinnes ved overføring fra andre, tas til inntekt når skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen.”**
- (37) Utgangspunktet er at gevinst ved salg skal tidfestes til det år selgeren har oppfylt sin del av kontrakten – altså når salgsgjenstanden er levert til kjøperen, jf. Ot.prp. nr. 35 (1990-91) side 105 og 107. Inntektsføringen skal skje uavhengig av når vederlaget forfaller eller skattyteren faktisk mottar vederlaget.
- (38) Dersom utbetalingen av vederlaget avhenger av en fremtidig begivenhet, er kravet på vederlag ikke ubetinget. Spørsmålet er om det knytter seg en slik betingelse til utbetalingen av tilleggsvederlaget i vår sak. Aksjene ble som nevnt overført i august 2001, og selgerne mottok samtidig minstevederlaget på 23 millioner kroner. Men tilleggsvederlaget skulle bare utbetales dersom Center Park AS hadde overskudd av en viss størrelse i 2001, og kunne først beregnes og utbetales når årsresultatet forelå et stykke ut i 2002.
- (39) Selv om det var grunn til å vente et positivt årsresultat, knyttet det seg på overdragelsestiden en viss usikkerhet til spørsmålet om det ville bli utbetalt noe tilleggsvederlag, og det var uansett usikkert hvor stort dette ville bli. Det kan derfor reises spørsmål om kravet på tilleggsvederlag var ubetinget i august 2001.
- (40) Skjæringspunktet for spørsmålet om tidfesting er imidlertid først ved årsskiftet. Og ved årsskiftet 2001/2002 hadde alle de begivenheter som fastsettelsen av tilleggsvederlaget skulle bygge på, inntruffet. Riktignok var årsresultatet av praktiske årsaker ikke klart ved årsskiftet, slik at selve fastsettelsen av tilleggsvederlaget var usikker og først kunne skje i 2002. Men det var ikke det reviderte årsregnskapet som utløste kravet på vederlag; årsregnskapet var bare et hjelpemiddel for å beregne vederlaget. Når beregningsgrunnlaget utelukkende berodde på det som allerede hadde skjedd i 2001, må selgernes krav derfor etter mitt syn i alle fall anses som ubetinget ved utløpet av 2001, om enn av et uvisst omfang.
- (41) Min konklusjon er etter dette at kravet på tilleggsvederlag var ubetinget senest ved årsskiftet 2001/2002. Det skulle dermed tidfestes til 2001, og følgelig var det galt av de ankende parter ikke å opplyse om tilleggsvederlaget i selvangivelsene for 2001. De objektive vilkår for å ilegge tilleggsskatt er således oppfylt.
- (42) Tilleggsskatt skal ikke fastsettes når skattyterens forhold må anses unnskyldelig på grunn av ”sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak som ikke kan legges ham til last”, jf. ligningsloven § 10-3 bokstav b. Bestemmelsen er generell, og rettsvillfarelse er blant de subjektive forhold som omfattes av bestemmelsen.

- (43) Utgangspunktet for bedømmelsen av om skattytere har oppfylt sin opplysningsplikt, er ligningsloven § 4-1, som slår fast at en skattyter har plikt til å bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Bestemmelsen er praktisert strengt. Jeg viser særlig til avgjørelsen i Rt. 1996 side 932, hvor Høyesterett fant at en skattyter pliktet å opplyse om et eiendomssalg til tross for at hun selv oppfattet salget som skattefri avhendelse av egen bolig. Og i avgjørelsen i Rt. 1997 side 1117 understreker førstvoterende på side 1126 viktigheten av at man ved anvendelsen av § 10-3 setter en standard for utfyllingen av selvangivelsen som sikrer en riktig ligning.
- (44) Ved vurderingen etter § 10-3 er det i vår sak ikke grunn til å skille mellom de tre skattyterne.
- (45) Jeg anser det som mest sannsynlig at skattyterne ville ha opplyst om tilleggsvederlaget i selvangivelsene for 2002. Dette har også ligningsnemnda og lagmannsretten bygget på. Dermed må det legges til grunn at det dreide seg om en ordinær tidfestingsfeil, og ikke om forsøk på skatteunndragelse.
- (46) Etter mitt syn var det forståelig at de ankende parter tok feil av tidfestingsreglene. Det kan likevel ikke være avgjørende. Skattyterne burde ha innsett at dette kunne være et tvilsomt spørsmål, og at det var grunn til å opplyse om tilleggsvederlaget slik at ligningsmyndighetene selv kunne vurdere når denne delen av vederlaget skulle tidfestes. Jeg legger særlig vekt på at det gjaldt en stor transaksjon som medførte betydelige skattepliktige inntekter.
- (47) Det kan ikke være avgjørende at skattyterne manglet spesialkunnskap på området. De drev omfattende næringsvirksomhet og gjennomførte i den forbindelse en transaksjon som ga betydelige inntekter. Det må da kunne forventes at de undersøkte nøye hvilke regler som gjaldt for skattleggingen, og at de ved tvil forela alle relevante opplysninger for ligningsmyndighetene. Det forhold at de manglet spesialkunnskaper, ga dem snarere en større grunn til ikke å la utfyllingen av selvangivelsene bero på deres egne oppfatninger.
- (48) Jeg finner heller ikke å kunne legge særlig vekt på at skattyterne hadde stilt spørsmål til revisor som forutsatte at bare deler av vederlaget skulle tas til beskatning i 2001. Det er ikke opplyst at de spurte direkte om når tilleggsvederlaget skulle tidfestes. Uansett hadde de et selvstendig ansvar for at selvangivelsene inneholdt alle nødvendige opplysninger.
- (49) Mottakelsen av tilleggsvederlaget kort tid før selvangivelsene ble sendt inn, var en påminnelse om at dette var noe ligningsmyndighetene kunne ha interesse av. Da saksbehandleren på ligningskontoret begynte å stille spørsmål, måtte det likevel flere henvendelser til før skattyterne ga alle etterspurte opplysninger og dokumenter. Også slike etterfølgende omstendigheter bør tillegges vekt ved vurderingen etter § 10-3; opplysningsplikten gjelder også etter at selvangivelse er inngitt.
- (50) Min konklusjon er etter dette at de ankende parters forhold ikke er unnskyldelig. Dermed er det ikke grunnlag for å unnlate å ilegge tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-3 bokstav b.
- (51) Ligningsloven § 10-4 nr. 2 åpner for å fastsette tilleggsskatt med halv sats, det vil si 15 prosent, dersom det foreligger forhold som nevnt i § 10-3 bokstav b, men disse ikke tilsier

at tilleggsskatten skal falle helt bort. Etter mitt syn er forholdene heller ikke så unnskyldelige at det gir grunn til å nedsette tilleggsskatten. Alle objektive og subjektive vilkår for å ilegge full tilleggsskatt er etter dette oppfylt.

- (52) Det neste spørsmålet saken reiser, er hvordan tilleggsskatten nærmere skal beregnes. Ligningskontoret har anvendt bruttometoden og fastsatt tilleggsskatten på grunnlag av den nominelle skattebesparelsen i 2001 – uten å ta i betraktning at tilleggsvederlaget mest sannsynlig ville ha blitt tatt til beskatning i 2002. De ankende parter har vist til at de bare har oppnådd verdien av å utsette skattebetalingen i ett år. Etter deres syn skulle derfor nettometoden ha vært anvendt slik at tilleggsskatten ble beregnet av fordelene av forskyvningen av beskatningen.
- (53) Tilleggsskatt skal fastsettes ”i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt”, jf. § 10-2 nr. 1. Verken ordlyden eller forarbeidene gir nærmere holdepunkter for valget mellom brutto- og nettometoden.
- (54) I Bøhndommen i Rt. 1995 side 1278 fant Høyesterett at prosentberegningen etter § 10-2 nr. 1 skulle skje av den skatt som var unndratt i vedkommende inntektsår. Førstvoterende uttalte på side 1287:

”Etter ligningsloven § 10-2 nr. 1 skal skattyteren ilegges en tilleggsskatt ”som fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne vært unndratt”. I endringsvedtakene er tilleggsskatten beregnet av den skatt som er unndratt i 1986. A og B har hevdet at årene 1986 og 1987 må sees i sammenheng, da mesteparten av det beløp som ble fradratt inntekten i 1986, er oppgitt som inntekt i 1987. Jeg finner det vanskelig å oppfatte lovbestemmelsen på annen måte enn at hvert års ligning må vurderes for seg. En annen ordning ville være meget vanskelig å praktisere. Noe rettslig grunnlag for å særbehandle tilfelle hvor skattyteren rent faktisk har foretatt en inntektsføring i et senere skatteår før ligningsmyndighetene har tatt opp spørsmålet, kan jeg ikke se foreligger.”

- (55) Dommen er i ligningspraksis ansett for å slå fast et generelt prinsipp om at bruttometoden skal anvendes ved beregning av tilleggsskatt ved tidfestingsfeil, jf. blant annet Lignings-ABC 2005 side 1110. De ankende parter har bestridt at dommen gir grunnlag for så generelle slutninger, og har særlig vist til at den gjaldt fiktive lånetransaksjoner og ikke en ren tidfestingsfeil, som i vår sak.
- (56) Jeg bemerker at uttalelsene i Bøhndommen er helt generelle, og at transaksjonenes karakter ikke utgjør noen premiss for denne delen av dommen. Dommen synes også å være i samsvar med datidens ligningspraksis, jf. NOU 2003: 7 Tilleggsskatt m.m. side 117. Vurderingene i dommen kan imidlertid ha vært noe preget av transaksjonenes karakter, og av at nøkkelpersonen bak transaksjonene ble straffedømt og skattyterne selv ansett for å ha handlet grovt uaktsomt.
- (57) Bøhndommen har vært sterkt kritisert i juridisk teori. Zimmer anfører i Skatterett 1996 side 1-2 blant annet at bruttometoden vil kunne ”lede til meget urimelige resultater ... ved regulære periodiseringsfeil”. Og Gjems-Onstad viser i Norsk Bedriftsskatterett side 1517 til at det er ”nettobesparelsen skattemyndighetene kan tape”, og til at bruken av bruttoprinsippet ”bryter med prinsippet om forholdsmessighet mellom forbrytelse og straff (sanksjon)”.

- (58) I plenumsavgjørelsen i Rt. 2002 side 509 konkluderte flertallet i Høyesterett med at ordinær tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 er å anse som straff – criminal charge – etter Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK). Et krav om forholdsmessighet mellom handling og reaksjon står da sentralt.
- (59) Anvendelse av bruttometoden og nettometoden gir betydelige forskjeller i størrelsen på tilleggsskatten. Et enkelt regneeksempel kan illustrere dette. Dersom skattebesparelsen er 1 million kroner, vil tilleggsskatten etter bruttometoden være 300.000 kroner. Legger man til grunn en årlig avkastning på ti prosent – noe som er høyt – vil skattebesparelsen etter nettometoden være 100.000 kroner og tilleggsskatten dermed 30.000 kroner. Tilleggsskatten etter bruttometoden er da ti ganger høyere enn etter nettometoden, og samtidig tre ganger høyere enn den økonomiske fordelingen for skattyteren av tidfestingsfeilen. Ved en avkastning på fem prosent vil tilleggsskatten etter bruttometoden være seks ganger høyere enn fordelingen av feilen.
- (60) Dette viser at illeggelse av tilleggsskatt etter bruttometoden lett vil kunne bli en uforholdsmessig reaksjon. Forutsetningen er imidlertid at det dreier seg om en ordinær tidfestingsfeil. Dreier det seg reelt sett om skattesvik – hvor hensikten var å holde den ikke oppgitte inntekten helt utenfor beskatning – vil bruken av nettometoden føre til en uforholdsmessig mild reaksjon, og preventive hensyn taler for bruk av bruttoprinsippet.
- (61) Når inntekten som skulle ha vært oppgitt til beskatning, blir kjent for ligningsmyndighetene før neste års selvangivelse er inngitt, vil man ofte ikke vite sikkert om beløpet ville ha blitt oppgitt til beskatning senere, slik at det er tale om en tidfestingsfeil, eller om det i realiteten dreier seg om skattesvik. Jeg antar at slike betraktninger ligger bak uttalelsen i Bøhndommen om at en annen ordning enn bruttometoden ville være meget vanskelig å praktisere. Det er imidlertid et spørsmål om hvor langt dette hensynet rekker. Trolig vil man ikke sjelden med relativt stor grad av sikkerhet kunne fastslå at det dreier seg om skattesvik, særlig fordi det ofte ikke kan påvises noen fornuftig grunn til å tidfeste inntekten til et senere år. Det er likevel ikke til å komme bort fra at bevisproblemer vil forekomme.
- (62) Ved tidfestingsfeil med såkalt automatisk reversering gjør effektivitetshensyn seg ikke gjeldende. Da vil for lavt nettoskattegrunnlag ett år uten videre motvirkes fullt ut i ett eller flere senere år som følge av den automatiske sammenhengen mellom skattegrunnlagene fra år til år, jf. NOU 2003: 7 Tilleggsskatt m.m. side 118. I Oslo byretts dom 19. november 1999 – den såkalte Essodommen – ble det derfor lagt til grunn at nettoprinsippet skal følges i slike tilfeller. Dommen ble ikke påanket av staten og er senere fulgt i ligningspraksis, jf. blant annet Lignings-ABC 2005 side 1110.
- (63) Også når beløpet er inntektsført i et senere skatteår før ligningsmyndighetene har tatt opp spørsmålet, kan man vanligvis legge til grunn at det foreligger en ren tidfestingsfeil og ikke skattesvik. Heller ikke da tilsier effektivitetshensyn at bruttometoden benyttes, og likebehandlingshensyn taler for at samme beregningsmetode brukes her som ved feil med automatisk reversering, altså nettometoden.
- (64) Som jeg allerede har vært inne på, ble feilen i vår sak oppdaget før selvangivelsene for 2002 var inngitt, men det må legges til grunn at skattyterne mest sannsynlig ville ha oppgitt tilleggsvederlaget til beskatning i 2002. Dersom man likevel av

effektivitetshensyn bygger på et bruttoprinsipp, vil det samsvare dårlig med uskyldspresumpsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2.

- (65) Den foreliggende saken viser klarere enn Bøhnsaken hvor hardt en bruttoregel kan ramme. Videre legger jeg stor vekt på at det – i tråd med praksis fra Den europeiske menneskerettsdomstol – i dag er sterkt understreket i høyesterettspraksis at tilleggsskatt er straff. Det medfører at forholdsmessighetsprinsippet bør ha større tyngde, og at man må legge særlig vekt på å unngå å komme på kant med uskyldspresumpsjonen. Jeg finner på denne bakgrunnen at tilleggsskatten ved rene periodiseringsfeil må beregnes etter nettometoden.
- (66) Jeg har ikke foranledning til å gå nærmere inn på situasjonen hvor spørsmålet om hvorvidt det dreier seg om en ordinær tidfestingsfeil, byr på mer tvil enn i vår sak. Jeg bemerker likevel at når det er tvil om det dreier seg om rene tidfestingsfeil, må bevisvurderingen ta preg av at tilleggsskatt er å anse som straff.
- (67) Nedre Romerike ligningsnemnds vedtak 18. juni 2003 må etter dette oppheves og tilleggsskatten beregnes ut fra fordelene av forskyvningen av beskatningen.
- (68) De ankende parter har lagt ned påstand om å bli tilkjent saksomkostninger for alle tre instanser. Saken er dels vunnet, dels tapt. De ankende parter har fått medhold i en subsidiær anførsel. Beløpsmessig har de imidlertid i hovedsak fått medhold. Jeg er derfor kommet til at Tuva Eiendom AS, A og B bør tilkjennes delvise saksomkostninger, jf. tvistemålsloven § 174 andre ledd, jf. § 180 andre ledd.
- (69) Tuva Eiendom har i saksomkostninger for Høyesterett krevd 58.396 kroner, mens A og B har krevd 71.303 kroner hver, inkludert merverdiavgift. Av dette utgjør salær og utlegg henholdsvis 50.000 kroner og rundt 8.400 kroner for hver av partene. Samlede omkostninger for tingretten og lagmannsretten er 111.628 kroner for Tuva Eiendom, og 137.759 kroner for både A og B. Jeg finner at Tuva Eiendom bør tilkjennes saksomkostninger med 85.000 kroner, inkludert utlegg, og A og B hver 105.000 kroner, inkludert utlegg og merverdiavgift.
- (70) Jeg stemmer for denne

D O M :

- 1. Den delen av Nedre Romerike ligningsnemnds vedtak 18. juni 2003 som gjelder tilleggsskatt, oppheves. Ny tilleggsskatt beregnes ut fra fordelene av forskyvningen av beskatningen.
- 2. I saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Akershus fylkesskattekontor til Tuva Eiendom AS 85.000 – åttifemtusen – kroner, til A 105.000 – etthundreogfemtusen – kroner og til B 105.000 – etthundreogfemtusen – kroner med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall og til betaling skjer.
- 3. Oppfyllelsesfristen er 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

- (71) Dommer **Skoghøy:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (72) Dommer **Tjomsland:** Likeså.
- (73) Dommer **Rieber-Mohn:** Likeså.
- (74) Dommer **Aasland:** Likeså.
- (75) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Den delen av Nedre Romerike ligningsnemnds vedtak 18. juni 2003 som gjelder tilleggsskatt, oppheves. Ny tilleggsskatt beregnes ut fra fordelingen av forskyvningen av beskatningen.
2. I saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Akershus fylkesskattekontor til Tuva Eiendom AS 85.000 – åttifemtusen – kroner, til A 105.000 – etthundreogfemtusen – kroner og til B 105.000 – etthundreogfemtusen – kroner med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall og til betaling skjer.
3. Oppfyllelsesfristen er 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.