



NORGES HØYESTERETT

Den 10. mars 2011 avsa Høyesterett dom i

HR-2011-00512-A, (sak nr. 2010/1478), sivil sak, anke over dom,

Staten v/Skatt vest

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Ola Ø. Nisja – til prøve)

mot

Arvid Skåland

(advokat Ivan Skjæveland)

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

- (1) Dommer **Webster**: Saken gjelder spørsmålet om hvilken frist som gjelder for endring av Arvid Skålands ligning for 2002, nærmere bestemt om det er den alminnelige tiårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 1 eller treårsfristen i § 9-6 nr. 2 som kommer til anvendelse.
- (2) I årene 1999 til 2001 kjøpte Skåland en del aksjer i amerikanske selskaper. I februar 2002 ble han kontaktet av en representant for et sveitsisk selskap kalt Goldcrest Corp. Ltd. – Goldcrest – som oppga å representere en klient som var interessert i å kjøpe aksjene hans til en verdi som oversteg den verdien Skåland antok var markedsverdi. I løpet av de følgende månedene ble Skåland forledet til å foreta tre innbetalinger til selskapet; innbetalinger som Goldcrest dels anga ville øke hans avkastning og dels ville fremskynde gjennomføringen av salget. Først betalte han 485 100 kroner for utøvelse av opsjoner som Goldcrest opplyste var knyttet til aksjene hans. Deretter betalte han en ”Premium insurance” på 605 682 kroner. Dette beløpet var angitt å skulle være refunderbart når salget var gjennomført. Til sist betalte han ”amerikansk skatt” med 1 289 765 kroner. Også dette beløpet skulle være refunderbart når salget var gjennomført. Etter at Skåland hadde foretatt disse innbetalingene, fikk han ikke lenger kontakt med Goldcrest, og han forsto at han var blitt svindlet.

- (3) Den 18. juni 2002 kontaktet Skåland ligningsmyndighetene. Han ga en omfattende redegjørelse for svindelen han var blitt utsatt for og ba om en avklaring av om tapet var fradragsberettiget. Rogaland fylkesskattekontor svarte i brev 2. september 2002. Fylkesskattekontoret anså ikke noen del av tapet som følge av svindelen fradragsberettiget. Dette ble begrunnet med at innbetalingen av "Premium insurance" og amerikansk skatt var refunderbare beløp. De utgjorde derfor tap på fordringer, som ikke gir fradragsrett utenfor næring, jf. skatteloven § 6-2 annet ledd. Brevet fortsetter:

"Det er heller ikke fradrag for tap ved kjøp av opsjoner. Som følge av utroskap hos de som hadde i oppdrag å kjøpe opsjoner på Deres vegne ble det ikke ervervet noen opsjoner. Tapet her knytter seg til en antatt uerholdelig fordring på tilbakebetaling av pengene som ikke er fradragsberettiget.

Det fremgår av Deres redegjørelse at det er usikkert om De er eier av alle aksjene i utgangspunktet. Dersom De ved ligningen krever fradrag for tap ved realisasjon av disse, må De legge ved dokumentasjon på at De er registrert som aksjonær i selskapene."

- (4) I selvangivelsen for 2002 krevde Skåland fradrag for realisasjonstap for de amerikanske aksjene han hadde ervervet i 1999 til 2001. Han krevde ikke fradrag for tapet som følge av svindelen. Det er i dag usikkert om ikke også de opprinnelige aksjene var en svindel. Fradraget for realisasjonstapet for disse aksjene ble imidlertid akseptert av ligningsmyndighetene.
- (5) Ved Høyesteretts dom i Rt. 2007 side 1822 – DSC-dommen – ble det avklart at ligningsmyndighetenes oppfatning om at det utenfor virksomhet ikke skulle gis fradrag for tap som skyldtes svindel, ikke var riktig. Høyesterett kom til at tap som en aksjekjøper ble påført fordi han ikke hadde fått overført aksjer det var betalt for, var fradragsberettiget etter skatteloven § 6-1. Ligningsmyndighetene hadde lagt til grunn at denne typen tap var tap på fordring som det ikke var fradragsrett for utenfor næring, jf. § 6-2 annet ledd. På bakgrunn av denne dommen kontaktet Skåland ligningsmyndighetene på nytt i januar 2008 og ba om at hans krav om fradrag for tapet som følge av svindelen ble revurdert. Brevet ble i første omgang besvart med en telefon fra skatteetatens side. Det er uklart når denne samtalen fant sted, og det nærmere innholdet i samtalen er også noe uklart.
- (6) Telefonsamtalen ble fulgt opp med et brev 29. september 2008 fra skatteetaten. Innledningsvis henvises det til Skålands brev, telefonsamtalen og etatens eget brev av 2. september 2002. Deretter gjøres det kort rede for etatens oppfatning om at DSC-dommen ikke har betydning for Skålands rett til fradrag for tapet som følge av svindelen. Fristene for endring av ligningen i ligningsloven § 9-6 nevnes ikke i brevet.
- (7) I brev 14. oktober 2008 klaget Skåland over brevet av 29. september 2008. Under henvisning til at saksbehandleren hadde forklart at det utelukkende var den rettslige vurderingen til skatteetaten som var årsaken til at Skåland ikke ble gitt medhold i sin klage, anførte Skåland at hans sak måtte anses å være tatt opp til realitetsbehandling. Skatt vest besvarte klagen 7. november 2008:

"Ligningen av Arvid Skåland for 2002 kan i 2008 ikke være gjenstand for klage jf. ligningsloven § 9-2 nr. 9. Hans brev av 13. januar 2008 er derfor en begjæring om endring av ligning uten klage, og vårt brev av 29.09.08 et avslag på denne. En slik beslutning kan ikke påklages.

Når det vises til at jeg i telefonsamtale har uttalt at det utelukkende er den rettslige vurderingen i skatteetaten som gjør at endring ikke kan foretas, så var dette med henvisning til treårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 2. Men jeg lovet Skåland synspunkter utover dette selv om endringsadgangen uansett var tapt.”

- (8) Skåland tok ut stevning mot Staten v/Skatt vest for Dalane tingrett 30. november 2008 og påsto Skatt vests vedtak kjent ugyldig. Dalane tingrett avsa dom 30. oktober 2009 med følgende domsslutning:

- ”1. Skatt vest sitt vedtak av 29.09.08 kjennes ugyldig.
2. Staten v/ Skatt vest pålegges innen 14 – fjorten – dager å erstatte Arvid Skåland sakens omkostninger med kr 14 500,- + mva kr 28 500,-, til sammen kr 142 500,- – etthundreogførtitotusenfemhundre – kroner, med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer. I tillegg utgifter til rettsgebyret, iht. regning fra retten.”

- (9) Staten anket til Gulating lagmannsrett, som avsa dom 16. juni 2010 med følgende domsslutning:

- ”1. Anken forkastes.
2. I saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett betaler Staten ved Skatt vest til Arvid Skåland kr 261 800,- – kronertohundreogsekstientusenåttehundre – innen 2 – to – uker fra forkynnelse av dommen.”

- (10) Staten har anket lagmannsrettens rettsanvendelse og bevisvurdering til Høyesterett. I beslutning 20. oktober 2010 tillot Høyesteretts ankeutvalg anken fremmet til behandling i avdeling. Rammene for ankesaken ble presisert til å omfatte ”spørsmålet om Skatt vests vedtak 29. september 2008 er et realitetsvedtak, men likevel slik at ankeforhandlingen begrenses slik at det for Høyesterett ikke forhandles om det materielle fradragsspørsmålet, jf. tvisteloven § 30-14 tredje ledd.”

- (11) Innenfor rammen av ankeutvalgets henvisningsbeslutning, står saken i det vesentlige i samme stilling for Høyesterett som for de tidligere rettsinstanser.

- (12) Den ankende part – Staten v/Skatt vest – har i det vesentlige anført:

- (13) Det er treårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 2 som kommer til anvendelse i denne saken: Endringssak som følge av feil ved ligningsmyndighetenes skattelovanvendelse må fremmes innen en treårsfrist, mens det for faktumfeil, som har hatt betydning for ligningsvedtakets innhold, gjelder en tiårsfrist. I dette tilfellet er det spørsmål om å endre ligningen som følge av en ny rettsoppfatning etter DSC-dommen. Dette er et spørsmål om ”anvendelse av skattelovgivningen”, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 2.

- (14) Staten benekter ikke at det er en faktisk feil i Rogaland fylkesskattekontors brev 2. september 2002. Der omtales at Skåland skal ha kjøpt opsjoner, mens han ble lurt til å tro at han utløste opsjoner knyttet til de aksjene han alt eide. Denne feilen har imidlertid ikke hatt betydning for den ligningsmessige vurderingen. Realisert tap på opsjoner og aksjer behandles skattemessig på samme måte. Etter ligningsmyndighetenes rettsoppfatning i 2002 ville det ikke blitt gitt fradrag for tap som følge av svindel, uansett om Skåland var lurt til å tro at han kjøpte opsjoner eller utøvde opsjoner. Når det

foreligger faktiske feil som ikke har virket inn på ligningsresultatet, kommer ikke tiårsfristen til anvendelse.

- (15) Skåland kan heller ikke høres med sin subsidiære anførsel om at Skatt vests brev 29. september 2008 var et materielt ligningsvedtak. Skålands klage må anses avvist av ligningsmyndighetene. Det gjelder ingen formkrav for et avvisningsvedtak etter ligningsloven. Avvisningsvedtaket ble meddelt Skåland over telefon. Det etterfølgende brevet kan kun ses som en orientering om forståelsen av skatteregelen fra ligningsmyndighetenes side. Ligningsmyndighetene mente ikke å realitetsvurdere saken. Skatt vests brev av 7. november 2008 bekrefter dette. Treårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 2 er for øvrig en absolutt skranke, slik at ligningsmyndighetene ikke har kompetanse til å endre ligningen etter at fristen var gått ut. Det har formodningen mot seg at Skatt vest skal ha realitetsbehandlet saken til tross for kompetansemangelen.
- (16) Staten har nedlagt følgende påstand:

”Staten v/Skatt vest frifinnes”
- (17) Ankemotparten – *Arvid Skåland* – har i det vesentlige anført:
- (18) Det er den alminnelige tiårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 1 som gjelder. Staten har gjort seg skyldig både i feil vurdering av faktum og i misforståelse av skattereglene. Det følger av ordlyden i § 9-6 nr. 2 sammenholdt med nr. 1 at endringen av ligningen kan tas opp innen ti år etter inntektsåret. Det aksepteres at ikke alle feil i faktum i et ligningsvedtak vil gi grunnlag for anvendelse av tiårsfristen, men hvis det er en ikke helt fjerntliggende mulighet for at feilen kan ha virket inn på resultatet, må tiårsfristen komme til anvendelse.
- (19) Det foreligger flere feil i det faktiske grunnlaget. For det første var det feil av ligningsmyndighetene å karakterisere Skålands tap som et tap på fordring. Tapet er et alminnelig formuestap. Om det foreligger tap på fordring eller et alminnelig formuestap beror på en prejudisiell vurdering basert på alminnelige formuesrettslige regler. Er det grepet feil i den prejudisielle vurderingen, er det å anse som feil i faktum etter ligningsloven § 9-6 nr. 2. Når staten bommer på den privatrettslige betraktningen av hva som er tap på fordring, blir også den skatterettslige vurderingen feil. Under ligningsbehandlingen ble Skålands tap aldri vurdert etter den mest nærliggende bestemmelsen i skatteloven, nemlig § 6-1. Faktumfeilen har derfor hatt betydning for vedtakets innhold.
- (20) Det innebærer også feil i faktum at utøvelsen av opsjonene ble betegnet som kjøp av opsjoner og ikke som kjøp av aksjer. Dette har i sin tur medført at det har blitt lagt til grunn feil kostpris for aksjene. Opsjonssummen skulle vært lagt til kostprisen. Det ble gitt tapsfradrag for de aksjene Skåland kjøpte i 1999 til 2001. Det er sannsynlig at ligningsmyndighetene allerede i 2002 så at aksjene Skåland ervervet i 1999 til 2001 var svindel. Det er derfor en ikke helt fjerntliggende mulighet for at det også ville ha blitt gitt fradrag for tapet som følge av svindelen knyttet til utøvelsen av opsjonene, hvis ligningsmyndighetene ikke hadde forstått faktum feil, men sett at det dreiet seg om kjøp av aksjer.
- (21) Det foreligger med andre ord flere faktumfeil som alle kan ha hatt betydning for ligningen, og den alminnelige tiårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 1 kommer til

anvendelse. Skålands endringsbegjæring skulle ikke vært avvist og vedtaket er derfor ugyldig.

- (22) Subsidiært, hvis Høyesterett skulle komme til at treårsfristen gjelder, anføres det at ligningsmyndighetene har fattet et realitetsvedtak. Dette vedtaket er ugyldig fordi Skåland skulle ha vært gitt fradrag etter skatteloven § 6-1, jf. DSC-dommen. Brevet 29. september 2008 er etter sitt innhold et realitetsvedtak. Fristen etter § 9-6 er ikke nevnt, mens det er redegjort for de materielle skattereglene. Det er usikkert hva som ble formidlet i telefonsamtalen mellom Skåland og saksbehandleren. Brevet 7. november 2008, hvor det hevdes at fristen ble nevnt, kom først mange måneder etter samtalen og har derfor liten bevisverdi.
- (23) Ettersom vedtaket 29. september 2008 er et realitetsvedtak, kommer ikke fristreglene i § 9-6 til anvendelse. Skattekontoret har ikke kompetanse til å omgjøre dette realitetsvedtaket, og vedtaket står åpent for prøving for domstolene.
- (24) Skåland har nedlagt følgende påstand:
- ”1. Anken forkastes.**
- 2. Arvid Skåland tilkjennes sakens omkostninger for Høyesterett.”**
- (25) *Jeg er kommet til at anken må tas til følge.*
- (26) Jeg behandler først spørsmålet om hva slags vedtak som ble truffet av ligningsmyndighetene i 2008 – var det et avvisningsvedtak eller et realitetsvedtak?
- (27) Det første spørsmålet som melder seg, er hvilken del av kommunikasjonen i 2008 som utgjør vedtaket. Staten har anført at det ikke gjelder noen formkrav for et avvisningsvedtak etter ligningsloven, ettersom ligningsloven § 3-11 bare gjelder for endringssaker og saker om tilleggsskatt. Det er derfor ikke i strid med ligningsloven å meddele avvisningsvedtaket over telefon. Skåland har anført at det er brevet 29. september 2008 som er vedtaket.
- (28) Det er mulig at vedtaket kunne vært truffet muntlig i dette tilfellet, men når det først foreligger et skriftlig svar, er det ikke naturlig å anse telefonsamtalen som uttrykk for vedtaket. Den første skriftlige kommunikasjonen etter telefonsamtalen er brevet 29. september 2008, og jeg anser det mest nærliggende å anse dette brevet som vedtaket.
- (29) Innholdsmessig omhandler brevet bare materielle skatterettslige spørsmål – avvisning på grunn av at endringsfristen i § 9-6 nr. 2 skulle være oversittet, er ikke nevnt. Dette kunne isolert sett trekke i retning av at vi står overfor et vedtak av materiell karakter. Imidlertid starter brevet med å henvise blant annet til telefonsamtalen. Innholdet i denne samtalen må derfor inngå som en del av vedtaket.
- (30) Som nevnt er det nærmere innholdet av telefonsamtalen noe uklart. Tingretten fant det imidlertid sannsynliggjort etter direkte bevisførsel at treårsfristen ble nevnt i telefonsamtalen. Dette bekreftes også av Skatteetatens brev 7. november 2008, som må anses som et relativt tidsnært bevis.

- (31) Det er også en del andre forhold som taler for at brevet av 29. september 2008 ikke er et realitetsvedtak. Innholdsmessig fremstår brevet som summarisk orienterende, ikke som et materielt vedtak. Det oppfyller heller ikke de øvrige formkravene som følger av ligningsloven § 3-11. Sett i sammenheng med den forutgående telefonsamtalen, hvor det ble formidlet til Skåland at den absolutte endringsfristen i § 9-6 nr. 2 var ute, fremstår det som lite sannsynlig at ligningsmyndighetene skulle ha truffet et materielt vedtak i strid med kompetanseskranken de mente forelå.
- (32) Jeg er derfor kommet til at brevet 29. september 2008 er et avvisningsvedtak, og ikke et realitetsvedtak.
- (33) Det neste spørsmålet er om det er *tiårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 1 eller treårsfristen i nr. 2 som kommer til anvendelse*.
- (34) Ligningsloven § 9-6 nr. 1 og 2 lyder:
- ”1. **Spørsmål om endring av ligningen kan ikke tas opp mer enn ti år etter inntektsåret.**
2. **Fristen skal være tre år når endringen gjelder ligningsmyndighetenes skjønnsmessige fastsetting eller deres anvendelse av skattelovgivningen, og det faktiske grunnlaget for den tidligere avgjørelse ikke var uriktig eller ufullstendig.”**
- (35) Bestemmelsen i nr. 2 oppstiller to kumulative vilkår for at treårsfristen skal komme til anvendelse: Endringen må for det første gjelde ”anvendelse av skattelovgivningen” eller den skjønnsmessige fastsettelsen. I tillegg må det faktiske grunnlaget for det opprinnelige vedtaket ikke ha vært ”uriktig eller ufullstendig”. Eller sagt på en annen måte: Det er bare der endringen utelukkende skyldes feil ved rettsanvendelsen eller skjønnsutøvelsen, at fristen er tre år. Ellers er den ti år.
- (36) Begrunnelsen for å ha to forskjellige frister er omtalt i Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) side 177:
- ”’Treårsregelen’ er begrunnet i tungtveiende administrative hensyn. I et masseforvaltningssystem som ligningsforvaltningen, er det nødvendig med visse begrensninger i endringsadgangen bakover i tid, uansett om det er rettspraksis, uttalelse fra Sivilombudsmannen eller Finansdepartementet, eller skatteetatens egne overveielser som danner grunnlaget for den endrede rettsoppfatning. En endringsadgang lenger tilbake i tid enn tre år i slike saker, ville beslaglegge betydelige ressurser fra ligningsmyndighetenes side. Dette taler for at endret rettsoppfatning i hovedsak virker fremover i tid og i begrenset grad bakover.”
- (37) Det var rettsavklaringen som kom gjennom Rt. 2007 side 1822 – DSC-dommen – som er bakgrunnen for Skålands henvendelse til ligningsmyndighetene i 2008. I denne dommen ble det gitt fradrag etter skatteloven § 6-1 for tap som var oppstått ved at svindlere tok betalt for aksjer som de aldri overførte til kjøperen. Tidligere var det ligningsmyndighetenes oppfatning at det bare kunne gis fradrag for denne typen tap innenfor næring – og da etter skatteloven § 6-2, se Lignings-ABC 2003 side 1005–1006.
- (38) Spørsmålet er derfor om det i vår sak – i tillegg til endringen i rettsoppfatningen – også foreligger ”uriktig eller ufullstendig” faktum. Skåland har anført at det foreligger tre faktumfeil.

- (39) For det første anføres det at ligningsmyndighetene har anvendt *alminnelige formuesrettslige regler feil når svindel tapet har blitt karakterisert som tap på fordring* – og deretter er subsumert under skatteloven § 6-2 annet ledd.
- (40) Det er riktig at hvis grunnlaget for vedtaket har blitt feil som følge av at rettsregler utenfor skatteretten er anvendt feil, så skal det regnes som en feil i faktum i relasjon til ligningsloven § 9-6 nr. 2, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 109:
- ”Utkastet bygger som nevnt på en sontring mellom feil i det faktiske grunnlag og feil i rettsanvendelse eller skjønnsutøvelse. Tilsvarende sontring er avgjørende for endringsfristene etter § 9-6. (...) Mange ligningsavgjørelser må bygge på en oppfatning om skattyterens konkrete rettsstilling etter rettsregler utenfor skatteretten, f.eks. om han eier eller leier en eiendom, om en fordring er betinget eller ubetinget, om skattyteren skylder noe eller ikke. Om ligningsmyndigheten har lagt en oppfatning av slike rettsforhold til grunn for sin avgjørelse, og det så viser seg at denne oppfatning var feilaktig, må dette bety at kravet om uriktig faktisk grunnlag for vedtaket er oppfylt.”**
- (41) Jeg kan imidlertid ikke se at det er regler utenfor skatteretten som er benyttet når Skålands tap er karakterisert som tap på fordring. Hvorvidt tapet skal vurderes som tap på fordring eller tap av annen karakter, er et rent skatterettslig spørsmål som beror på tolkning av skatteloven §§ 6-1 og 6-2 annet ledd. Skålands anførsel om at ligningsmyndighetenes klassifikasjon av tapet er en faktumfeil, kan derfor ikke nå frem.
- (42) Dernest har Skåland anført at det var en faktumfeil når ligningsmyndighetene la til grunn at han som del av svindelen *kjøpte opsjoner*; det han mente å gjøre, var å *utøve opsjoner*. Staten erkjenner at dette er en feil, men anfører at den ikke har noen betydning for innholdet av vedtaket; uansett om svindelen bestod i å kjøpe opsjoner eller å kjøpe aksjer ved å utøve opsjoner, ville fradrag blitt nektet i 2002.
- (43) Jeg er enig med partene i at ikke en hvilken som helst feil i et ligningsvedtak kan føre til at tiårsfristen kommer til anvendelse. Bare faktumfeil som er rettslig relevante for den endringen det bes om, kan lede til tiårsfrist. I tilfeller hvor feil faktum kommer i kombinasjon med en ny rettsoppfatning, kan det spørres om vurderingen av om en feil er rettslig relevant, skal skje ut fra den tidligere eller den nye rettsoppfatningen. Det kan også tenkes at det er tilstrekkelig for at det skal gjelde en tiårsfrist, at feilen er av betydning enten etter den tidligere eller etter den nye rettsoppfatningen. Da faktumfeilen i dette tilfellet ikke har betydning uansett hvilken rettsoppfatning den vurderes etter, er det ikke nødvendig å ta stilling til dette spørsmålet. Etter rettsoppfatningen i 2002 ville det ikke ha blitt gitt fradrag for svindelen, uansett om det dreiet seg om tap på opsjoner eller tap på aksjer som var skaffet ved utøvelse av opsjoner. Tilsvarende vil tap på aksjer og opsjoner, hvor kjøperen ikke mottar aksjene eller opsjonene som følge av svindel, bli vurdert likt etter den nye rettsoppfatningen. Feilen har ikke – og ville heller ikke etter ny rettsoppfatning – hatt betydning for innholdet i ligningen og kan dermed ikke føre til at tiårsfristen kommer til anvendelse.
- (44) Skåland har imidlertid anført at ligningsmyndighetene må ha forstått at aksjene som ble kjøpt i perioden 1999 til 2001, ikke var reelle, og at han ble svindlet også da. Når han likevel fikk fradrag, viser det at det ikke var utelukket å få fradrag for denne typen tap i 2002. Hadde ligningsmyndighetene forstått at han også kjøpte aksjer i 2002, er det en ikke helt fjerntliggende mulighet for at han ville fått fradrag også for dette tapet. Han anfører derfor at feilen kan ha hatt betydning for vedtakets innhold.

- (45) Dette er jeg ikke enig i. I selvangivelsen for 2002 hadde Skåland gitt opplysninger om realisasjonstap som om aksjene var reelle, og det er all grunn til å tro at ligningsmyndighetene baserte seg på Skålands selvangivelse, da det ble gitt fradrag. Det er ingen holdepunkter for at ligningsmyndighetene i realiteten fulgte en annen praksis enn den som fremgår av Lignings-ABC 2003.
- (46) Skåland anfører også at det er en faktumfeil at opsjonssummen ikke er lagt til kostprisen på aksjene. Her er det nødvendig å skille mellom de opprinnelige aksjene ervervet i 1999 til 2001, og aksjene som tilsynelatende ble ervervet ved utøvelsen av opsjonene i 2002.
- (47) De første aksjene har ligningsmyndighetene akseptert som reelle, og Skåland har fått fradrag for realisasjonstapet knyttet til disse aksjene. Det ville ikke være riktig å øke kostprisen på disse aksjene med opsjonssummen, ettersom denne summen knytter seg til kjøp av nye aksjer – som viste seg å være svindel. Dette utgjør altså ikke en faktumfeil.
- (48) Når det gjelder aksjene som angivelig ble kjøpt ved utøvelsen av opsjonene, opplyste Skåland at disse aksjene ikke var reelle, og det ble lagt til grunn av ligningsmyndighetene, som i tråd med den praksisen som da ble fulgt, opplyste at det ikke var fradragsrett. At ligningsmyndighetenes praksis etterpå har vist seg å bero på uriktig lovforståelse, er et forhold som faller inn under treårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 2. Heller ikke på dette punktet kan Skålands anførsel om faktumfeil føre frem.
- (49) Etter dette har jeg kommet til at treårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 2 kommer til anvendelse, og at det var korrekt når ligningsmyndighetene avviste Skålands henvendelse om endring av ligningen for 2002.
- (50) Staten har ikke krevd erstattet sakskostnader.
- (51) Jeg stemmer for denne

D O M :

Staten v/Skatt vest frifinnes.

- | | | |
|------|-----------------------------|--|
| (52) | Kst. dommer Akerlie: | Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende. |
| (53) | Dommer Noer: | Likeså. |
| (54) | Dommer Tønder: | Likeså. |
| (55) | Dommer Skoghøy: | Likeså. |

(56) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

Staten v/Skatt vest frifinnes.

Riktig utskrift bekreftes: