



NORGES HØYESTERETT

Den 23. september 2015 avsa Høyesterett dom i

HR-2015-01934-A, (sak nr. 2015/906), sivil sak, anke over dom,

Staten v/Skatt øst

(Regjeringsadvokaten v/advokat Erik Bratterud)

mot

Global Skipsholding Norden 2 AS

(advokat Hugo Pedersen Matre – til prøve)

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

- (1) Dommer **Tønder**: Saken gjelder spørsmål om ligningsloven § 10-4 nr. 4 bokstav c om beregning av tilleggsskatt ved tidfestingsfeil kommer til anvendelse der et aksjeselskap har unnlatt å oppgi som inntekt sin andel av overskuddet i et indre selskap ved ligningen for det aktuelle året.
- (2) Global Skipsholding Norden 2 AS (GSH) er morselskap for flere skipseiende datterselskap. I årsberetningen for 2009 er det opplyst at konsernet i løpet av 2008/2009 hadde en portefølje på totalt 18 skip til en verdi av om lag USD 620 millioner.
- (3) GSH var for inntektsåret 2009 deltaker i det indre selskapet LPG Carrier I DIS (LPG) med en eierandel på 45,015 %. For inntektsåret 2009 hadde GSH en andel i LPGs overskudd på 9 117 943 kroner og en andel av negativ formue på kr 19 502 861 kroner.
- (4) Som deltaker i det indre selskapet pliktet GSH å levere deltakeroppgave – skjema RF-1221 – som vedlegg til egen selvangivelse. Ved innlevering av deltakeroppgaven for

2009 i skatteetatens portal for elektronisk kommunikasjon, Altinn, var andelen av overskuddet ved en feil satt til 0, og opplysning om andel av den negative formuen manglet. Manglene i deltakeroppgaven forplantet seg til GSHs næringsoppgave og selvangivelse, slik at posten angående opplysning om skattemessig overskudd på andel i deltakerlignet selskap var blank, mens det skulle ha vært oppført en inntekt på 9 117 943 kroner.

- (5) GSH hadde som forretningsfører for LPG ansvaret for utfylling og innlevering av ligningsoppgaver for LPG. I de innleverte ligningsoppgavene for LPG framkom korrekte tall for selskapets overskudd og fordelingen av dette på deltakerne, herunder GSH.
- (6) GSH ble i brev 18. februar 2011 varslet om at ligningen for inntektsåret 2009 ville bli tatt opp til endring. Det ble også gitt varsel om tilleggsskatt. Skattekontoret traff 14. juli 2011 vedtak med slik slutning:

"Underskudd til fremføring endres fra 21 384 331 med kr 9 117 943 til kr 12 266 388. Tilleggsskatt ilegges med 30 % av skatten på 9 117 943."

- (7) Ligningen ble etter klage fastholdt i Skatteklagenemndas vedtak 22. februar 2013.
- (8) GSH anla søksmål mot staten v/Skatt øst om gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak. Oslo tingrett avsa 11. februar 2014 dom med slik domsslutning:

1. **Ligningen av Global Skipsholding Norden 2 AS for inntektsåret 2009 oppheves for så vidt gjelder Skatteklagenemndas vedtak av 22. februar 2013 om ileggelse av 30 % tilleggsskatt. Ved ny ligning legges til grunn at tilleggsskatt ikke skal ilegges.**
2. **Staten v/Skatt øst betaler 199 436 – etthundreogtittitusenfirehundreogtrettiseks – kroner til Global Skipsholding Norden 2 AS i saksomkostninger innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse."**

- (9) Tingretten kom til at unnlattelsen av å gi korrekte opplysninger om inntekt og formue var unnskyldelig, og at regelen om unntak fra tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-3 nr. 1 derfor kom til anvendelse.
- (10) Staten v/Skatt øst anket til Borgarting lagmannsrett, som 10. mars 2015 avsa dom med slik domsslutning:

1. **Skatteklagenemndas vedtak 22. februar 2013 i endringssak for Global Skipsholding Norden 2 AS for inntektsåret 2009 oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at tilleggsskatten beregnes av nettofordelen ved at beskatningen utsettes ett år.**
2. **Sakskostnader tilkjennes ikke, verken for tingretten eller lagmannsretten."**

- (11) Lagmannsretten kom til at kvalitetssikringen ved utarbeidingen av ligningsopplysningene ikke hadde vært god nok, og at den manglende inntekts- og formuesføringen ikke var unnskyldelig. Unntaket fra regelen om tilleggsskatt kom derfor ikke til anvendelse. Derimot kom lagmannsretten til at GSH med overvekt av sannsynlighet senere ville ha oppdaget feilen og da inntektsført inntekten, og at feilen dermed måtte anses som en tidfestingsfeil etter ligningsloven § 10-4 nr. 4 bokstav c. Tilleggsskatten skulle derfor ha

vært beregnet av nettofordelen ved at beskatningen ble utsatt – nettometoden – og ikke av skatten på 9 117 943 kroner – bruttometoden. GSH fikk derfor medhold i at vedtaket var ugyldig.

- (12) Staten v/Skatt øst anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjaldt prinsipalt lagmannsrettens rettsanvendelse, subsidiært bevisbedømmelsen med hensyn til om GSH har sannsynliggjort at inntekten uansett ville ha blitt inntektsført. Høyesteretts ankeutvalg traff 16. juni 2015 slik beslutning:

"Anken tillates fremmet for så vidt gjelder rettsanvendelsen. For øvrig tillates ikke anken fremmet."

- (13) Den ankende part – *staten v/Skatt øst* – har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (14) Lagmannsretten har ansett feilen som har ført til manglende inntektsføring, å være en tidfestingsfeil etter ligningsloven § 10-4 nr. 4 bokstav c. Dette bygger på feil forståelse av loven. Bestemmelsen gjelder bare der skattyteren et år har tatt feil av tidfestingen av en inntekt eller en kostnad, slik at feilen har blitt eller ville ha blitt motvirket et senere år. Manglende inntektsføring som skyldes andre feil, for eksempel forglemmelse, misforståelse eller lignende – som er tilfellet her – faller utenfor bestemmelsens anvendelsesområde.
- (15) Lagmannsrettens tolking er i strid med lovens ordlyd. Den skattemessige betydningen av ordet tidfestingsfeil er at tidfestingsreglene ikke er riktig anvendt, ikke at man har unnlatt å oppgi en inntekt. Bestemmelsen gjelder dessuten der det er sannsynlig at inntekten ville ha blitt inntektsført "i senere inntektsår". Dette indikerer at det er tidfestingsfeil bestemmelsen gjelder for, siden feilen vil bli korrigert ved at inntekten oppgis senere. For andre feil består korreksjonen i at ligningen for det året inntekten skulle ha vært oppgitt, blir rettet.
- (16) En slik tolking gir også best sammenheng i regelverket. At enhver mangelfull inntektsføring uansett årsak skal kunne anses som en tidfestingsfeil, er vanskelig å forene med § 10-3 nr. 2 bokstav c.
- (17) Denne forståelsen er også best i samsvar med lovens forhistorie og forarbeider. Av proposisjonen framgår at bestemmelsen om beregning etter nettometoden ble gitt som følge av Høyesteretts dom i Rt. 2006 side 333. Denne gjaldt et tilfelle av tidfestingsfeil i tradisjonell skatterettslig forstand. Det er ikke noe i forarbeidene som tilsier at man hadde til hensikt å gi bestemmelsen en videre rekkevidde. Tvert i mot følger det uttrykkelig av proposisjonen at den kun tok sikte på å lovfeste gjeldende rett.
- (18) Også formålsbetraktninger trekker i samme retning. Om tilleggsskatten skal beregnes etter netto- eller bruttometoden, henger sammen med den risikoen staten løper ved den feilen som er begått. Egentlige tidfestingsfeil som ikke blir oppdaget, vil uansett bli motvirket senere, og staten risikerer bare rentetap for forsinket innbetaling av skatt. Dette reflekteres i bruk av nettometoden som beregningsmodell. Andre opplysningsfeil som ikke blir oppdaget, vil ikke bli motvirket senere, og staten risikerer at hele skatteinntekten av den ikke oppgitte inntekten går tapt. Denne risikoen tilsier bruk av bruttometoden.
- (19) Statens tolking støttes også av reelle hensyn. Nettometoden vil som den store hovedregelen gi vesentlig lavere tilleggsskatt enn bruttometoden. En utvidelse av

anvendelsesområdet vil derfor svekke tilleggs-skattens allmennpreventive virkning. En slik regel vil dessuten lett skape vesentlige bevisproblemer og undergrave målsettingen om en effektiv og riktig ligning.

- (20) At bruttoprinsippet gjelder i vårt tilfelle, strider ikke mot EMK. Praksis fra EMD tilsier at det skal mye til for at en straffereaksjon anses som konvensjonsstridig ut fra en forholdsmessighetsvurdering. Det foreligger heller ikke andre forhold som tilsier at tilleggs-skatten er i strid med EMK.
- (21) Det bestrides at ankemotparten har krav på å få dekket sine sakskostnader uavhengig av sakens utfall i medhold av EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav c. Den løsningen som lagmannsretten har konkludert med, nemlig at sakskostnader må dekkes etter rettshjelploven, er i samsvar med EMD-praksis. Verken økonomivilkåret eller rettferdighetsvilkåret er oppfylt.
- (22) Staten v/Skatt øst har nedlagt slik påstand:
- "1. Staten v/Skatt øst frifinnes.**
- 2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for alle instanser."**
- (23) Ankemotparten – *Global Skipsholding Norden 2 AS* – har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (24) Ankemotparten er enig i lagmannsrettens tolking av ligningsloven § 10-4 nr. 4 bokstav c.
- (25) Det heter i innledningen til oppregningen av alternativene a til c at disse skal regnes som tidfestingsfeil "i denne sammenheng". Ordlyden må forstås slik at det ved anvendelsen av nettometoden for beregning av tilleggs-skatt skal gjelde en særskilt definisjon av begrepet tidfestingsfeil. Det er feil når staten knytter begrepet til de vanlige reglene om tidfesting av skattepliktig inntekt.
- (26) Bestemmelsens ordlyd inneholder ingen begrensning med hensyn til hvilke feil som gir grunnlag for beregning etter nettometoden. Det sentrale poenget i bestemmelsen er at "skattyter sannsynliggjør at inntekten uansett ville blitt inntektsført eller kostnaden unnlatt fradragsført i senere inntektsår". Det er dette kriteriet som skiller mellom bruk av nettometoden og bruttometoden.
- (27) Anvendelsen er således uavhengig av feilens karakter eller hva som er årsaken til at inntekten ikke er oppført når dette skulle ha vært gjort. Det er altså ikke et vilkår for anvendelse av nettometoden at den uriktige eller ufullstendige opplysningen skyldes usikkerhet om hva som er riktig tidfesting av den aktuelle inntektsposten. Å innfortolke en slik begrensning vil være å tolke loven innskrenkende til skade for skattyter, noe som ikke samsvarer med legalitetsprinsippet og de kvalitative hjemmelskrav som følger av EMK. I denne sammenhengen må det tas hensyn til de særlige krav til klarhet og forutberegnelighet som følger av at tilleggs-skatt er straff etter EMK.
- (28) Denne forståelsen er i samsvar med Rt. 2006 side 333. Høyesterett la til grunn at skattyteren mest sannsynlig ville ha oppgitt inntekten til beskatning i senere inntektsår. Det var dette faktum som tilsa bruk av bruttoprinsippet, da bruttoprinsippet ville samsvare dårlig med uskyldspresumsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2, jf. avsnitt 64.

- (29) Heller ikke forarbeidene gir anvisning på en så begrenset anvendelse som staten anfører. Staten legger stor vekt på at det i proposisjonen vises til at feilen senere "motvirkes", enten automatisk eller av skattyter selv i senere ligningsoppgaver. Det ligger imidlertid ikke mer i dette enn at feilen reverseres, og det er uten betydning hvordan dette skjer.
- (30) Også reelle hensyn tilsier at regelen må gjelde uavhengig av hva feilen består i. Bruk av bruttometoden gir en uforholdsmessig streng reaksjon når det er sannsynliggjort at feilen ville ha blitt korrigert av skattyter selv. Skattesystemets legitimitet er avhengig av at reglene oppfattes som rimelige. Hensynet til harmoni og konsekvens i rettssystemet tilsier at virkningen av unnlatt inntektsføring blir den samme uansett feil når det er sannsynliggjort at feilen ville ha blitt oppdaget og korrigert av skattyter.
- (31) I vår sak kom lagmannsretten til at GSH har sannsynliggjort at feilen ville ha blitt korrigert ved innleveringen av selvangivelsen for 2010 om ligningsmyndigheten ikke hadde tatt opp forholdet i mellomtiden. Lagmannsretten har derfor anvendt loven riktig.
- (32) GSH har krav på å få dekket sine sakskostnader uten hensyn til utfallet i saken. Det er ikke i samsvar med EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav c å henvise GSH til å søke fylkesmannen etter reglene i rettshjelploven. Det er naturlig at det er den etat som pålegger straffen, som også har forpliktelsen til å dekke sakskostnadene.
- (33) Kravet om at dekning må være i rettferdighetens interesse er oppfylt her. Det er alvorlig for et selskap som GSH å få en straffeanklage mot seg, selv om det ikke dreier seg om straff i tradisjonell forstand. Saken reiser kompliserte tolkingsspørsmål og selskapet innehar ikke selv den nødvendige juridiske kompetansen.
- (34) Regnskapsdokumentasjonen viser at konsernet har en betydelig gjeld som overstiger skipsverdiene. Selskapet har ikke frie midler, men er avhengig av bankens samtykke for å gjøre økonomiske disposisjoner. Også økonomivilkåret er derfor oppfylt.
- (35) Global Skipsholding Norden 2 AS har lagt ned slik påstand:

"Prinsipalt:

1. **Anken forkastes.**
2. **Staten v/Skatt øst pålegges å erstatte Global Skipsholding Norden 2 AS sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett etter tvistelovens regler.**

Subsidiært:

3. **Staten v/Skatt øst pålegges å erstatte Global Skipsholding Norden 2 AS sakskostnader uavhengig av sakens utfall for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett etter EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav c."**

- (36) *Jeg er kommet til at anken fører fram.*
- (37) Etter ligningsloven § 10-2 ilegges skattyter som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, tilleggsskatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.

- (38) Bestemmelser om unntak fra tilleggsskatt er inntatt i § 10-3. Etter nr. 1 fastsettes ikke tilleggsskatt "når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak". Ytterligere unntaksbestemmelser følger av § 10-3 nr. 2 bokstav a til e. Av særlig interesse er alternativ c om at tilleggsskatt heller ikke fastsettes når skattyter frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt eller lagt til grunn tidligere, slik at det kan beregnes riktig skatt. Dette gjelder likevel ikke hvis rettingen kan anses framkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som ligningsmyndighetene har fått fra andre.
- (39) I § 10-4 nr. 1 til 4 er det gitt bestemmelser om hvordan tilleggsskatt skal beregnes. Etter nr. 1 skal tilleggsskatten beregnes "med 30 prosent av den skatt som er eller kunne vært unndratt", slik bestemmelsen lød da GSH innga ligningsoppgavene for 2009. Senere er tilføyd en bestemmelse som setter satsen til 10 prosent for visse tilfelle. Jeg går ikke nærmere inn på de nye reglene da disse ikke får anvendelse i vår sak.
- (40) At tilleggsskatten skal beregnes med en prosentsats av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt, betegnes som bruttometoden. Etter bruttometoden ses hvert inntektsår for seg. Dette innebærer at tilleggsskatten blir ilagt fullt ut for den skatt som er spart ved manglende inntektsopplysning i vedkommende år uten hensyn til om inntekten senere kommer til beskatning.
- (41) Paragraf 10-4 nr. 4 bokstavene a til c inneholder unntak fra bruttometoden for "tidfestingsfeil". Tilleggsskatten skal etter denne bestemmelsen beregnes av "nettofordelen ved den utsatte beskatningen" – nettometoden. Bestemmelsen lyder:
- "Ved tidfestingsfeil beregnes tilleggsskatten av nettofordelen ved den utsatte beskatningen. Tidfestingsfeil foreligger i denne sammenheng når**
- a) **de uriktige eller ufullstendige opplysningene har ført til en skattebesparelse som uten at det er nødvendig med nye opplysninger fra skattyter, ville ha ført til en tilsvarende skattebyrde i senere inntektsår**
 - b) **skattyter selv har inntektsført inntekten eller unnlatt å fradragføre kostnaden i senere inntektsår, før ligningsmyndighetene har tatt opp forholdet, eller**
 - c) **ligningsmyndighetene har tatt opp forholdet, men skattyter sannsynliggjør at inntekten uansett ville blitt inntektsført eller kostnaden unnlatt fradragført i senere inntektsår."**
- (42) Etter nettometoden ses de aktuelle årene under ett, slik at tilleggsskatten bare beregnes av skatteyterens fordel ved at beskatningen er utsatt.
- (43) Hva som var årsaken til at GSH leverte deltakeroppgaven med manglende inntektsopplysning, er uvisst. Jeg finner ikke grunn til å gå nærmere inn på dette, da det er enighet mellom partene om at GSH ikke hadde til hensikt å unndra skatt. Som nevnt innledningsvis, oppga LPG – med GSH som hjelper – ukrevd og i rett tid korrekte opplysninger om overskudd og fordelingen av dette på deltakerne, herunder GSHs andel av overskuddet. Lagmannsretten la således ved bevisbedømmelsen til grunn at feilen ville ha blitt oppdaget av GSH, og at den da utvilsomt ville ha blitt rettet.
- (44) Lagmannsretten har konkludert med at feilen ikke kan karakteriseres som unnskyldelig, og at unntaket fra reglene om tilleggsskatt i ligningsloven § 10-3 nr. 1 ikke kommer til anvendelse. Det skal altså utmåles tilleggsskatt. Spørsmålet er om den feilen som her har

skjedd, er av den kategori som omfattes av unntaksregelen i § 10-4 nr. 4, slik at tilleggsskatten skal beregnes etter nettometoden og ikke etter bruttometoden. Siden inntekten ikke er blitt inntektsført eller rettet opp på annen måte før ligningsmyndighetene tok opp saken, er det alternativ c som det eventuelt vil være aktuelt å anvende i vårt tilfelle.

- (45) Vi står overfor to tolkingsalternativer. Staten mener bestemmelsen er begrenset til å gjelde tilfelle der selve tidfestingen er feil. I så fall vil feilen kunne bli korrigeret ved at inntekten inntektsføres på et senere tidspunkt, eller – som staten uttrykker det – feilen blir motvirket et senere år. GSH mener bestemmelsen kommer til anvendelse uansett hva slags feil det er tale om, bare det er sannsynlig at feilen ville ha blitt oppdaget et senere år og rettet.
- (46) Lagmannsretten har sett det slik at § 10-4 nr. 4 inneholder en egen definisjon av hva som skal regnes som tidfestingsfeil spesielt ved beregning av tilleggsskatt. Som begrunnelse er det vist til formuleringen "Tidfestingsfeil foreligger i denne sammenheng" i innledningen til alternativene a til c i andre punktum. Lagmannsretten peker videre på at vurderingstemaet etter bokstav c er om det må legges til grunn at "inntekten uansett ville blitt inntektsført ... i senere inntektsår". Dette forstår lagmannsretten slik at bestemmelsen ikke er begrenset til misforståelse om tidfestingsreglene, men også omfatter situasjoner der en inntektspost ikke har kommet med på selvangivelsen ved en forglemmelse eller ved en teknisk eller en menneskelig feil.
- (47) Jeg ser annerledes på dette. Når loven bruker betegnelsen "tidfestingsfeil", har det formodningen for seg at betegnelsen skal ha samme innhold som ellers i skattelovgivningen. Tidfesting er et teknisk skatterettslig begrep som betyr å fastsette hvilket inntektsår en inntekt eller et fradrag skal tilordnes. Bestemmelser om tidfesting finner vi i skatteloven kapittel 14, som har overskriften "Tidfesting av inntekt og fradrag i inntekt". Hovedregelen følger av § 14-2 om at en fordel skal tas til inntekt "i det året da fordelen tilflyter skattyteren". I kapitlet er inntatt en rekke særregler om hvordan tidfestingen skal skje i ulike situasjoner. Når ligningsloven § 10-4 nr. 4 benytter uttrykket tidfestingsfeil, er det derfor naturlig å forstå uttrykket slik at feilen består i at en skattepliktig fordel er tatt til inntekt i en annen inntektsperiode enn den som følger av loven.
- (48) At skattyteren etter alternativ c må sannsynliggjøre at inntekten uansett ville ha blitt inntektsført eller kostnaden unnlatt fradragført "i senere inntektsår", indikerer også at det er misforståelsen om tidfestingsreglene det siktes til. Skyldes mangelen andre feil, vil korrigeringen normalt skje ved at ligningen rettes for det inntektsåret opplysningen skulle ha vært gitt. Selv om dette skjer i et senere år, er det ikke naturlig å benytte denne språkbruk for en slik retting.
- (49) Jeg finner også støtte for denne forståelsen i bestemmelsens forhistorie og forarbeider.
- (50) Bestemmelsen i nr. 4 ble tilføyd § 10-4 ved lov 19. juni 2009 nr. 49. Før jeg går inn på forarbeidene til lovendringen, skal jeg redegjøre for rettstilstanden før lovendringen.
- (51) I Rt. 1995 side 1278 var tilleggsskatten beregnet etter bruttometoden i et tilfelle der tidfestingen av en del av inntekten ble korrigeret. Skattyteren anførte at de aktuelle årene måtte ses i sammenheng ved beregning av tilleggsskatten, da mesteparten av inntekten

som ble fradratt inntekten i det første året, ble oppgitt senere. Restinntekten var dessuten oppgitt til beskatning før ligningsmyndighetene hadde tatt opp spørsmålet. Høyesterett uttalte imidlertid helt generelt at hvert års ligning måtte vurderes for seg, og det ble uttalt at "[e]n annen ordning ville være meget vanskelig å praktisere".

- (52) Etter en dom fra Oslo tingrett fra 1999 ble det imidlertid akseptert i ligningspraksis at nettometoden skulle anvendes når opplysningssvikten automatisk blir motvirket et senere år. Begrunnelsen er at det i slike tilfelle ikke vil være risiko for skatteunndragelse med endelig virkning, kun en forsinket beskatning.
- (53) I Rt. 2006 side 333 fikk ligningsmyndighetene medhold i at det var feil ikke å oppgi til beskatning et tilleggsvederlag etter et aksjesalg det året overdragelsen skjedde. Bruttometoden var anvendt ved beregningen av tilleggsskatten uten at det ble tatt i betraktning at tilleggsvederlaget mest sannsynlig ville ha blitt tatt til beskatning året etter, selv om ligningsmyndighetene ikke hadde tatt opp saken. Høyesterett tok utgangspunkt i nevnte ligningspraksis om bruk av nettometoden ved automatisk motvirkning av opplysningssvikt. Det ble videre lagt til grunn at samme beregningsmetode måtte brukes når beløpet er inntektsført i senere skatteår før ligningsmyndighetene har tatt opp spørsmålet. Høyesterett kom så til at nettometoden også måtte gjelde i det foreliggende tilfellet. Høyesterett konkluderte etter dette i avsnitt 65 med at "tilleggsskatten ved rene periodiseringsfeil må beregnes etter nettometoden".
- (54) Forslaget til dagens § 10-4 nr. 4 ble fremmet ved Ot.prp. nr. 82 (2008–2009), og ble behandlet under pkt. 8.8 som har overskriften "Tidfestingsfeil". Her redegjøres innledningsvis om hva som menes med tidfesting i skattelovens forstand, og om hovedregelen i skatteloven § 14-2. Uttrykket "tidfestingsfeil" omtales i forbindelse med beskrivelsen av den fordelen en skattyter får ved for tidlig tidfesting av en kostnad og for sen tidfesting av en inntekt.
- (55) Etter å ha gjennomgått Rt. 2006 side 333 gir departementet på side 54 følgende oppsummering av gjeldende rett:

"Det kan på bakgrunn av dommen legges til grunn at tilleggsskatten skal beregnes etter nettometoden dersom

- **opplysningsfeilen automatisk motvirkes i ett eller flere senere inntektsår (automatisk reversering) – for eksempel når det er benyttet for høy avskrivningssats**
- **skattyter selv har motvirket feilen i ett eller flere senere inntektsår, før ligningsmyndighetene har tatt opp forholdet**
- **feilen ikke er motvirket når ligningsmyndighetene tar opp spørsmålet, men det fremstår som mest sannsynlig at dette ville blitt gjort dersom feilen ikke var blitt oppdaget."**

- (56) Departementet reiser så spørsmålet hvorvidt gjeldende rettsstilstand skal videreføres, eller om tilleggsskatten ved tidfestingsfeil bør beregnes etter bruttometoden. På side 54-55 konkluderer departementet:

"Ovenstående hensyn tilsier etter departementets oppfatning at tilleggsskatten bør beregnes etter nettometoden i de tilfeller hvor opplysningssvikten anses for å være en tidfestingsfeil. Departementet foreslår på denne bakgrunn å videreføre gjeldende rett på dette punktet."

- (57) Som man vil se, korresponderer strekpunktene i departementets oppsummering av rettstilstanden med alternativene a til c i § 10-4 nr. 4.
- (58) Jeg finner det ikke tvilsomt at departementet her bruker uttrykket tidfestingsfeil med samme innhold som Høyesterett i Rt. 2006 side 333, det vil si synonymt med "periodiseringsfeil".
- (59) Når det spesielt gjelder alternativ c, heter det på side 55:
- "For det tredje skal forholdet anses som en tidfestingsfeil når feilen mest sannsynlig ville blitt motvirket et senere år. I Rt. 2006 side 333 viser Høyesterett i denne sammenheng til uskyldspresumsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2 og skriver at denne bevisvurderingen må ta preg av at tilleggsskatt er å anse som straff. Dette innebærer for eksempel at man ikke uten videre kan legge til grunn at en inntekt som skulle vært oppgitt til beskatning i år 1, heller ikke ville ha blitt oppgitt i år 2 eller 3. Men dersom inntekten ikke er oppgitt når den skulle vært tidfestet, og skattyteren heller ikke kan sannsynliggjøre at den ville blitt tidfestet i et senere inntektsår, vil feilen ikke kunne regnes som en tidfestingsfeil. En skattyter vil dermed neppe kunne høres med en påstand om at en arbeidsinntekt som ikke er tidfestet i utbetalingsåret, ville blitt tidfestet senere. I så fall må tilleggsskatten beregnes etter bruttometoden. Er det større tvil om når en inntekt eller et fradrag skal tidfestes, vil skattyter lettere høres med at opplysningssvikten skal anses som en tidfestingsfeil, og ikke et forsøk på skatteunndragelse."**
- (60) Den situasjonen som her omtales, er hvor skattyter forklarer manglende inntektsføring med at dette ville ha skjedd på et senere tidspunkt, men hvor vedkommende ikke vil kunne sannsynliggjøre dette uten å vise til at vedkommende har misforstått en tidfestingsregel. Dette viser igjen at det er tidfestingsfeil i tradisjonell skatterettslig forstand proposisjonen omhandler. Skattytere som av andre grunner enn misforståelse om tidfestingsreglene har unnlatt å oppgi inntekten, vil med andre ord ikke kunne påberope bokstav c som grunnlag for at beregningen skal skje etter nettometoden.
- (61) Også sammenhengen mellom § 10-4 nr. 4 bokstav b og § 10-3 nr. 2 bokstav c tilsier at uttrykket "tidfestingsfeil" i § 10-4 må forstås som feil som beror på misforståelse om tidfestingsreglene. Begge bestemmelsene omhandler tilfeller hvor skattyter tar opp forholdet som har ført til feil skatt før ligningsmyndighetene gjør det. Gir skattyteren nye opplysninger som fører til at skatten blir riktig fastsatt innenfor det aktuelle ligningsåret, skal det ikke betales tilleggsskatt, jf. § 10-3 nr. 2 bokstav c. Viser skattyteren at han har tatt feil av tidfestingsreglene ved at inntekten inntektsføres i et senere inntektsår, skal tilleggsskatten beregnes etter nettometoden etter § 10-4 nr. 4 bokstav b. Skulle tidfestingsfeil forstås så vidt som den ankende part argumenterer for, ville det ikke vært behov for å fastsette tilleggsskatt etter nettometoden etter § 10-4 nr. 4 bokstav b fordi tilfellet alt ville vært unntatt fra tilleggsskatt etter § 10-3 nr. 2 bokstav c.
- (62) Min konklusjon er etter dette at når uttrykket "tidfestingsfeil" benyttes i § 10-4 nr. 4, så er det feil anvendelse av tidfestingsreglene det siktes til. Unnlatt inntektsføring som skyldes andre feil, faller dermed utenfor bestemmelsens anvendelsesområde. At andre punktum i § 10-4 nr. 4 benytter formuleringen "i denne sammenhengen", må lese som en presisering av i hvilke tilfelle og under hvilke betingelser tilleggsskatt skal beregnes etter nettometoden ved tidfestingsfeil.
- (63) Jeg er på denne bakgrunn kommet til at Skatteklagenemndas vedtak bygger på en korrekt lovforståelse. Statens anke har dermed ført fram.

- (64) Staten har nedlagt påstand om å bli tilkjent sakskostnader for alle instanser. Saken gjelder et tolkingsspørsmål av stor praktisk betydning. Jeg er derfor kommet til at tungtveiende grunner gjør det rimelig å fritta GSH for å dekke statens sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.
- (65) GSH har påstått seg tilkjent sakskostnader fra Skatt øst for alle instanser uavhengig av sakens utfall under henvisning til EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav c. I norsk oversettelse lyder bestemmelsen slik:

"Enhver som blir siktet for en straffbar handling, skal ha følgende minsterettigheter:

...

c. å forsvare seg personlig eller med rettslig bistand etter eget valg eller, dersom han ikke har tilstrekkelige midler til å betale for rettslig bistand, å motta den vederlagsfritt når dette kreves i rettferdighetens interesse."

- (66) Det er på det rene at ileggelse av tilleggsatt innebærer straffesiktelse i EMKs forstand, slik at de rettigheter konvensjonen gir siktede, må ivaretas under prosessen. Av lagmannsrettens dom framgår at retten under ankeforhandlingen reiste spørsmål om retten til vederlagsfri bistand etter konvensjonen overhodet kan gjøres gjeldende som sakskostnadskrav mot motparten. GSH sa seg enig i at retten til vederlagsfri bistand er et krav mot det offentlige, men anførte at i og med at kravet ikke dekkes av den gjeldende nasjonale ordning for rettshjelp samtidig som staten er motpart, må kravet kunne tas opp som et sakskostnadskrav.
- (67) Til dette bemerket lagmannsretten:

"Lagmannsretten er ikke enig i dette. Selv om staten er motpart i saken her, og selv om staten eller et annet offentlig organ alltid vil være motpart i saker som gjelder forvaltningssanksjoner, ser retten det slik at man må holde fast på de prinsipielle linjer. Rettshjelp etter EMK er det staten som skal svare for og ikke motparten i den enkelte sak, selv om denne regelmessig vil være staten. Retten ser det videre slik at selv om det materielle grunnlag for kravet er EMK artikkel 6, jf. menneskerettsloven § 2, og ikke rettshjelploven eller straffeprosessloven, må kravet likevel fremmes etter de nasjonale regler om fremgangsmåten for behandling av krav på dekning av salær fra det offentlige, dvs. etter rettshjelplovens bestemmelser siden det her gjelder dekning av utgifter i forbindelse med et krav som behandles i sivilprosessens former. En eventuell motstrid mellom det materielle dekningsomfanget etter EMK artikkel 6 og rettshjelploven, herunder forholdet til rettshjelploven § 4 første ledd første punktum, må etter lagmannsrettens syn løses med utgangspunkt i forrangsbestemmelsen i menneskerettsloven § 3.

Lagmannsretten legger etter dette til grunn at krav om dekning av utgifter etter EMK artikkel 6 må fremmes for fylkesmannen som et krav om etterbevilling til fri sakførsel, jf. rettshjelploven § 16 tredje ledd, jf. § 19, og tar derfor ikke stilling til om vilkårene i EMK artikkel 6 nr 3 bokstav c for rettshjelp fra det offentlige er oppfylt. Her oppstår flere spørsmål som fylkesmannen må vurdere ved sin behandling av kravet, således

- om et aksjeselskap i en sak om tilleggsatt i det hele tatt omfattes av bestemmelsen i EMK,
- om GSH selv 'ikke har tilstrekkelige midler til å betale for rettslig bistand', og
- om rettshjelp fra det offentlige kreves 'i rettferdighetens interesse';

Fylkesmannens avgjørelse kan eventuelt påklages til Statens sivilrettsforvaltning etter rettshjelploven § 26."

(68) Jeg er enig i det som lagmannsretten her uttaler. GSH må eventuelt søke fylkesmannen eller Høyesterett om etterbevilling til fri sakførsel, jf. rettshjelploven §§ 16 og 18.

(69) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans.

(70) Dommer **Webster:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(71) Dommer **Bergsjø:** Likeså.

(72) Dommer **Bull:** Likeså.

(73) Dommar **Utgård:** Det same.

(74) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans.

Riktig utskrift bekreftes: