



# NORGES HØYESTERETT

Den 3. juni 2016 avsa Høyesterett dom i

**HR-2016-01179-A, (sak nr. 2015/1898), sivil sak, anke over dom,**

I.

Staten v/Skatt vest

(advokat Goud Helge Homme Fjellheim)

mot

Transocean Inc.

(advokat Ulf Werner Andersen)

II.

Transocean Inc.

(advokat Ulf Werner Andersen)

mot

Staten v/Skatt vest

(advokat Goud Helge Homme Fjellheim)

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

- (1) Dommer **Normann**: Saken gjelder gyldigheten av ligningen for Transocean Inc. for inntektsåret 1999. Selskapet var eneksjonær i det norske selskapet Transhav AS og således skattepliktig til Norge for utbyttebetaling fra datterselskapet. Spørsmålet er om det ved ligningen for 1999 ble gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om en utdeling på rundt 99 millioner kroner fra datterselskapet, slik at adgangen til å endre ligningen er ti år etter ligningsåret, jf. ligningsloven § 9-6. Det er videre spørsmål om det er adgang til å ilegge Transocean Inc. skjerpet tilleggsskatt, jf. ligningsloven § 10-2, jf. § 10-5.
- (2) Transocean er et stort internasjonalt konsern som utvinner petroleum i en rekke land, blant annet i Norge. Transocean Offshore Inc., som tidligere var registrert i USA, var i 1998 eneksjonær i Transhav AS – Transhav. Transhav eide igjen det norske driftsselskapet. De ansatte på konsernets hovedkontor – herunder en skatteavdeling kalt Houston Tax – var på dette tidspunktet ansatt i Transocean Offshore Inc. Dette selskapet flyttet i april/mai 1999 til Cayman Islands, og skiftet senere navn til Transocean Inc. I forbindelse med flyttingen ble de ansatte i Houston Tax flyttet over til det amerikanske datterselskapet Transocean Offshore Deepwater Drilling Inc. Konsernspissen Transocean

Inc. hadde selv ingen ansatte.

- (3) Generalforsamlingen i Transhav vedtok 24. juli 1998 en aksjekapitalnedsettelse med 4 641 895 000 kroner som skulle benyttes til tilbakebetaling til aksjonæren. Etter utløpet av kreditorfristen 29. desember 1998 besluttet generalforsamlingen på styrets anbefaling å gjennomføre kapitalnedsettelsen. Samme dag ble det foretatt oppgjør til eneaksjonæren Transocean Inc. Aksjekapitalen var i norske kroner, og oppgjøret ble foretatt i USD basert på valutakursen oppgjørsdagen. Det samlede oppgjøret utgjorde USD 609 868 879, som på dette tidspunktet tilsvarte kapitalnedsettelsen på 4 641 895 000 kroner.
- (4) Oppgjøret ble gjennomført ved overdragelse av fordringer som Transhav hadde mot andre konsernselskaper, og ved at Transhav utstedte et gjeldsbrev – "promissory note" – for det overskytende beløpet på USD 285 741 913. Gjeldsbrevet var rentebærende, men inneholdt ingen bestemmelser om avdragstid. Beløpet forfalt til betaling ved påkrav fra Transocean Inc., og senest ti år etter utstedelsesdato. Gjeldsbrevet inneholdt ingen henvisning til kapitalnedsettelsen.
- (5) Transhav ble i april 1999 klar over at nedsettelsesbeløpet ikke kunne utdeles før generalforsamlingens beslutning om gjennomføring av kapitalnedsettelsen var registrert i Foretaksregisteret, jf. aksjeloven § 12-6 nr. 3. Registreringen skjedde først 28. april 1999.
- (6) Amerikanske dollar hadde i mellomtiden styrket seg mot kronen, og etter valutakursen per 28. april 1999 tilsvarte det totale nedsettingsbeløpet USD 597 143 500, altså USD 12 725 379 mindre enn det som var utbetalt i desember 1998. Saken her gjelder beskatningen av denne differansen, som utgjør cirka 99 millioner norske kroner.
- (7) I april–mai 1999 var det kommunikasjon internt i Transoceankonsernet om hvordan komplikasjonene som følge av at oppgjøret til morselskapet ble foretatt før den endelige beslutningen om iverksettelse av kapitalnedsettelsen var registrert, skulle håndteres. Kommunikasjonen gikk mellom økonomisjef Trine Romuld i Transhav og Karen Najvar i Houston Tax og konsernets norske revisor, Klaus Klausen i Ernst & Young.
- (8) Romuld ga i et notat til Najvar uttrykk for at renteinntekter/kostnader frem til 28. april 1999 måtte reverseres, at valutakursen per denne datoen måtte benyttes ved utregning av det dollarbeløpet som tilsvarte kapitalnedsettelsen i Transhav, og at det som følge av dette måtte utstedes et nytt gjeldsbrev med korrigert beløp.
- (9) Den interne diskusjonen ble tatt opp igjen i desember 1999. Najvar utarbeidet 31. desember 1999 et notat om saken til konsernets norske skatterådgiver, advokat Einar Brask, i Ernst & Young. Det følger av notatet at Najvar mente at beløpet på USD 285 741 913 – som var gjeldsbrevets pålydende – kunne betraktes som en "forwardkontrakt" som skulle sikre morselskapet mot svekkelse av norske kroner mot dollar i tidsrommet frem til den endelige registreringen av kapitalnedsettelsen. I notatet heter det blant annet:

**"It is our understanding that according to a new statement issued by the Norwegian Association of Accountants, Transhav AS can record this note on its books effective January 1, 1999 even though the redemption was not formally registered until April 1999. In the January books the redemption will be reflected in a 'contra equity account'. Since the debt is not legally effective until April, the books will not reflect any interest on the note from January through April of 1999. As of April 28, 1999, the formal**

**registration date, interest will begin accruing on the promissory note. The \$ 12,725,379 difference between the recorded final redemption value on April 28, 1999 and the value of the note will be reflected as an exchange loss attributable to the forward contract for US dollars. Such loss will be reflected in Transhav AS' books for April 1999."**

- (10) Brask utarbeidet et notat om samme tema 7. januar 2000, der han støttet Najvars vurdering. At det ved utstedelsen av gjeldsbrevet ble inngått en "forwardkontrakt", gjaldt ifølge Brask selv om kapitalnedsettelsesbeløpet ikke kunne utbetales før generalforsamlingens beslutning om gjennomføring av kapitalnedsettelsen var registrert i Foretaksregisteret. Han viste til at ulovlig kredittytelse til aksjonærene er ugyldig, men at denne ugyldigheten etter hans syn ble reparert ved at gjeldsbrevet måtte anses som et betinget krav frem til den endelige registreringen av kapitalnedsettelsen. Han uttrykte likevel en viss tvil knyttet til om hvorvidt Transhav kunne kreve fradrag for valutatapet. Notatet avsluttes slik:

**"There might be several arguments against the above corporate and accounting treatment. Accordingly we would hesitate to claim a tax deduction for the exchange loss unless all information is provided together with the filing of the tax return. However, it is our belief that the exchange loss was suffered under a binding contract and that the loss really was realized on the date of repayment. Accordingly, there should also be recorded an exchange loss or gain from April 28th and onwards, which of course also shall be accounted for."**

- (11) Klausen var på sin side kritisk til om det var inngått en "forwardkontrakt" og dermed om det var adgang til å gjøre fradrag for valutatapet. I notat 11. januar 2000 ga han uttrykk for følgende oppfatning:

**"Vedlagt følger notat fra Einar Brask.**

**Etter min mening er det vel nærliggende å gå ut fra at avtaleverket var basert på at utbyttet ble utbetalt den 29/12-98. Jeg har derfor problemer med realiteten i denne saken, slik at jeg vanskelig kan se at det er en 'forward kontrakt' her.**

**Imidlertid må Einar Brask ha en bedre forutsetning for å vurdere de privatrettslige forhold, slik at jeg ikke har noe grunnlag for å betvile hans konklusjon."**

- (12) Diskusjonen om hvordan valutadifferansen skulle behandles i Transhavs selvangivelse for 1999, endte med at Transhav krevde fradrag for valutatapet. Både Romuld og Brask fremhevet betydningen av at det ble gitt tilstrekkelig informasjon til ligningsmyndighetene om hvordan tapet hadde oppstått. Klausen utarbeidet et notat som ble godkjent av Brask, og som fulgte som vedlegg til Transhavs selvangivelse og næringsoppgave for 1999, begge datert 29. mai 1999.
- (13) Det fremgår av selvangivelsen at Transhav hadde inntekter på cirka 173 millioner kroner og tilsvarende fradragsposter. Selskapet hadde to fradragsposter, hvorav valutatapet utgjorde den største. Tilnærmet hele valutatapet var knyttet til kapitalnedsettelsen. Sammen med selvangivelsen sendte Transhav skjema for aksjonærbeskatning for 1999, der Transocean Inc. var oppgitt som eneste aksjonær. Aksjonæren var angitt å falle inn under gruppe C, der kildeskatten på utbytte vanligvis er 15 %. Det ble ikke angitt at det var betalt utbytte.
- (14) I vedlegget opplyste Transhav om kapitalnedsettelsen, og at det ved utløpet av kreditorfristen 29. desember 1998 ble utstedt et gjeldsbrev til aksjonæren som ledd i gjennomføringen av denne. Det fremgår videre at selskapet mente å ha påtatt seg en

forpliktelse overfor aksjonæren til å utbetale det totale kapitalnedsettelsesbeløpet på 4 461 895 000 kroner i amerikanske dollar, som basert på kursen denne dagen, utgjorde USD 609 868 879. Selskapet så det slik at denne forpliktelsen besto uavhengig av valutakursutviklingen frem til dagen kapitalnedsettelsen ble endelig registrert i Foretaksregisteret. Forpliktelsen måtte inntil dette tidspunktet anses som en betinget fordring, men valutaelementet i gjeldsbrevet var bindende. På denne bakgrunn fremsatte selskapet krav om fradrag for differansen mellom det totale kapitalnedsettelsesbeløpet omregnet til USD 29. desember 1998 og det tilsvarende beløpet omregnet etter kursen 29. april 1999 som utgjorde en differanse på USD 12 725 379.

- (15) Selvangivelsen var ferdigbehandlet i september 2000, og ved den ordinære ligningen fikk Transhav fradrag for valutatapet i samsvar med selvangivelsen.
- (16) Transhav ble avvirket i 2002. I den forbindelse ble det krevd forhåndsligning.
- (17) Stavanger ligningskontor varslet 6. april 2006 Transhav om endring av ligningen. Kontoret mente at valutadifferansen måtte anses som utbytte, og at Transhav ikke hadde krav på fradrag for tap på en valutaforpliktelse.
- (18) Skatt vest sendte 14. mai 2008 utkast til vedtak overfor Transhav som gjaldt kildeskatt og tilleggsskatt for aksjonæren Transocean Inc. I separat brev samme dag ble Transocean Inc. varslet om at ligningsmyndighetene ville ilegge selskapet kildeskatt for utbyttebetalingen med 15 % og 60 % tilleggsskatt.
- (19) Skatt vest traff 18. mars 2009 vedtak der Transhavs ligning for 1999 ble endret ved at valutatapet ikke ble godkjent som fradragsberettiget. Samme dag vedtok Skatt vest å ilegge Transocean Inc. kildeskatt og tilleggsskatt som tidligere varslet. Transocean Inc. påklaget vedtaket til skatteklagenemnda, som i vedtak 9. desember 2011 ikke tok klagen til følge. Summen av kildeskatt, tilleggsskatt og renter frem til 2009 utgjorde cirka 33 millioner kroner.
- (20) Ved stevning datert 11. juli 2012 gikk Transocean Inc. til søksmål mot staten for å få kjent skatteklagenemndas vedtak ugyldig. Oslo tingrett avsa 19. april 2013 dom med slik domsslutning:
- "1. Staten v/Skatt vest frifinnes.**
- 2. Transocean Inc skal i sakskostnader betale til Staten v/Skatt vest 182 250 – etthundreogåttitotusentohundreogfemti – kroner innen to uker fra dommens forkynnelse."**
- (21) Transocean Inc. anket dommen til Borgarting lagmannsrett, som 1. juni 2015 avsa dom med slik domsslutning:
- "1. Skatteklagenemndas vedtak av 9. desember 2011 for Transocean Inc. for inntektsåret 1999 oppheves så langt det gjelder tilleggsskatt. For øvrig forkastes anken over domsslutningens punkt 1 i Oslo tingretts dom.**
- 2. Sakskostnader for tingretten og lagmannsretten tilkjennes ikke."**
- (22) Lagmannsretten la til grunn at Transocean Inc. via Transhav hadde gitt uriktige opplysninger til ligningsmyndighetene, slik at fristen for endring av ligningen var ti år i

henhold til ligningsloven § 9-6 nr. 1, jf. § 9-6 nr. 3 bokstav a. Det var da ikke nødvendig å ta stilling til om fristregelen i § 9-6 nr. 3 bokstav a i noe tilfelle gjelder for utenlandsk aksjonær. Lagmannsretten mente videre at ligningsloven § 10-2 nr. 1 måtte tolkes snevrere enn § 9-6 nr. 3 bokstav a, og kom til at det ikke var grunnlag for å ilegge tilleggsskatt.

- (23) Staten har anket avgjørelsen om tilleggsskatt til Høyesterett. Anken gjelder lagmannsrettens rettsanvendelse. Transocean Inc. har erklært avledet anke om adgangen til å endre ligningen. Den avledete anken gjelder både bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen. Anken over bevisbedømmelsen gjelder spørsmålet om Houston Tax hadde en bestemmende rolle ved håndteringen av valutatapet i Transhavs selvangivelse, og om Houston Tax opptrådte på vegne av Transocean Inc.
- (24) Høyesteretts ankeutvalg besluttet 3. desember 2015 å tillate begge ankene fremmet.
- (25) Den ankende part – *staten v/Skatt vest* – har i korte trekk anført:
- (26) Det gjøres prinsipielt gjeldende at opplysningene i Transhavs selvangivelse for 1999 var uriktige og at disse opplysningene ble gitt av Transocean Inc.
- (27) Det foreligger ingen dokumentasjon som indikerer at det ble inngått en "forwardkontrakt" eller noen annen form for valutasikringsavtale 29. desember 1998. En slik sikringsavtale er uansett ugyldig, fordi Transhav ikke på forhånd kunne inngå en gyldig avtale som forpliktet selskapet til å utbetale kapitalnedsettelsesbeløpet før det endelige vedtaket om utbetaling av dette var registrert i Foretaksregisteret. Det ble gitt uriktige opplysninger om dette, og endringsfristen er derfor ti år etter inntektsåret, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 1 sammenholdt med § 9-6 nr. 3 bokstav a.
- (28) Etter statens oppfatning kan det ikke innfortolkes et krav om at de uriktige eller ufullstendige opplysningene må være gitt direkte til ligningsmyndighetene. Houston Tax, som representerte Transocean Inc., bestemte at Transhavs rapportering til skattemyndighetene skulle baseres på at det var inngått en "forwardavtale". Transocean Inc. må derfor anses for selv å ha gitt opplysningene.
- (29) Det gjøres subsidiært gjeldende at selv om de uriktige opplysningene ikke skulle bli ansett å være gitt av Transocean Inc., er selskapet ikke beskyttet av toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Det følger av bestemmelsens ordlyd at det bare er skattytere som har gitt riktige og fullstendige opplysninger som har krav på slik beskyttelse. En slik tolkning samsvarer med bestemmelsens formål om å beskytte den lojale skattyteren.
- (30) Atter subsidiært anføres at Transhav som det utdelende selskap har gitt uriktige og ufullstendige opplysninger, og at dette er avgjørende for endringsadgangen også overfor kildekattepliktige aksjonærer.
- (31) Under forutsetning av at staten får medhold i sin prinsipielle påstand om at Transocean Inc. har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, gir ligningsloven § 10-2, jf. § 10-4 – nå § 10-5 – hjemmel for å ilegge selskapet tilleggsskatt. Tilleggsskatt er ikke straff etter norske internrettslige regler, og selv om tilleggsskatt er straff etter Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) artikkel 7, kan lovkravet ikke praktiseres like strengt som for regulære straffereaksjoner.

- (32) Transocean Inc. har handlet grovt uaktsomt, og sanksjonen på 60 % tilleggsskatt er ikke uforholdsmessig.
- (33) Staten v/Skatt vest har nedlagt slik påstand:
- "1. Tingrettens dom stadfestes.**
- 2. Staten v/Skatt vest tilkjennes sakens kostnader for lagmannsretten og Høyesterett."**
- (34) Ankemotparten – *Transocean Inc.* – har i korte trekk anført:
- (35) Fristen for å endre ligningen er utløpt. Transocean Inc. kan som kildeskattepliktig påberope seg toårsregelen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Transocean Inc. har ikke gitt uriktige opplysninger ved innlevering av Transhavs selvangivelse for 1999, og har derfor et selvstendig vern etter denne bestemmelsen.
- (36) En slik tolkning følger både av bestemmelsens ordlyd og av lovens system. Utenlandske aksjonærer har ikke opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene, jf. ligningsloven § 4-2 nr. 1 bokstav a. Det er det utdelende selskapet som er pålagt å inngi innberetning om betaling av kildeskatt, jf. ligningsloven § 6-11. Dette har vært lovens ordning og ligningspraksis siden 1920.
- (37) Transocean Inc. kan verken identifiseres med Transhav eller med Houston Tax. Selvangivelsesplikten pålår Transhav, og konsernselskaper kan ikke identifiseres med hverandre.
- (38) Heller ikke Transhav har gitt uriktige opplysninger, og det er gitt fullstendige og korrekte opplysninger i selvangivelsen om grunnlaget for å kreve fradrag for valutatapet. Det ble inngått en valutasikringsavtale, og vedlegget til selvangivelsen inneholdt uansett en fullstendig beskrivelse av Transhavs forståelse av hvordan valutatapet skulle håndteres. Er det gitt fullstendige opplysninger om det privatrettslige forholdet mellom partene, er det opp til ligningsmyndighetene å anvende de skatterettslige reglene korrekt.
- (39) Tilleggsskatt kan etter ordlyden i § 10-2 bare ilegges skattepliktige som gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger. Også i forarbeidene og rettspraksis er det lagt til grunn at tilleggsskatten er en sanksjon som er nært knyttet til mislighold av oppgaveplikten etter ligningsloven kapittel 4. Det er Transhav – og ikke Transocean Inc. – som er pålagt oppgaveplikt og som har gitt opplysninger til ligningsmyndighetene.
- (40) Tilleggsskatt er straff etter EMK artikkel 7. Ligningsloven § 10-2 gir ikke tilstrekkelig klar hjemmel til å ilegge Transocean Inc. tilleggsskatt.
- (41) Skjerpet tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-4 – nå § 10-5 – forutsetter forsett eller grov uaktsomhet, og det foreligger under enhver omstendighet ikke slik kvalifisert skyld. Staten må bevise utover enhver rimelig tvil at alle straffbarhetsvilkårene er oppfylt. Skyldkravet må dessuten være oppfylt av skattyteren selv, og heller ikke dette kravet er oppfylt.

(42) Domstolene kan overprøve fullt ut den tilleggsskattesatsen som er benyttet. Den skjerpete tilleggsskatten på 60 % er uansett uforholdsmessig høy.

(43) Transocean Inc. har nedlagt slik påstand:

**"For anken:**

1. **Anken forkastes.**
2. **Transocean Inc. tilkjennes sakskostnader for alle instanser.**

**For motanken:**

1. **Skatteklagenemndas vedtak av 9. desember 2011 for inntektsåret 1999 oppheves.**
2. **Transocean Inc. tilkjennes sakskostnader for alle instanser."**

(44) *Jeg er kommet til at ligningsmyndighetene hadde adgang til å endre ligningen, men at det ikke er hjemmel til å legge Transocean Inc. tilleggsskatt.*

(45) Jeg drøfter først spørsmålet om Transocean Inc. kan påberope seg toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Dersom det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, er fristen ti år etter inntektsåret, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 1.

(46) Varsel om endring av Transhavs ligning for 1999, ble sendt i april 2006, mens varsel om ileggelse av kildeskatt ble sendt Transocean Inc. i mai 2008. Det er etter dette på det rene at toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a var utløpt. Spørsmålet blir da om fristen for å ta ligningen opp til endring var to eller ti år etter inntektsåret.

(47) Etter skatteloven § 10-13 skal det svares skatt til staten "[a]v utbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet". Dette fulgte tidligere av selskapskatteloven § 3-5 som hadde slik ordlyd:

**"Av utbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten etter en sats som fastsettes av Stortinget i det årlige skattevedtak. Skatteberegningen skjer under ett i den kommune der selskapet har sitt kontor eller styret har sitt sete, eventuelt ved Sentralskattekontoret for storbedrifter dersom selskapet lignedes der. Selskapet er ansvarlig for den skatt som etter denne regel faller på aksjonærene. Reglene i denne paragraf gjelder ikke for utdeling fra obligasjonsfond."**

(48) Oppgaveplikten påhviler det utdelende selskapet, jf. ligningsloven § 5-7. Når oppgaveplikten er pålagt et annet rettssubjekt enn den som mottar utbyttet, blir spørsmålet hvordan endringsadgangen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a skal forstås. Selv om utenlandske aksjonærer ikke er selvangivelsespliktige, er de å anse som skattytere i ligningslovens forstand.

(49) Toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a kom inn under stortingsbehandlingen, jf. Innst. O. nr. 44 (1979–80) side 26. Bestemmelsen tar sikte på å beskytte den skattyter som lojalt har oppfylt sin opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4. Finanskomitéen mente at fristen for adgangen til å endre ligningen til ugunst for skattyter, i disse tilfellene burde være kortere enn ti år som departementet hadde foreslått.

- (50) Som jeg allerede har vært inne på, påhviler opplysningsplikten det utdelende selskapet. Etter mitt syn bør det da være avgjørende om dette selskapet har oppfylt sin opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4. På denne måten får vi et system hvor endringsfristen blir den samme både for det utdelende selskapet og den kildeskattepliktige. Jeg kan heller ikke se at en slik løsning er urimelig overfor den skattepliktige, siden det utdelende selskapet ved innlevering av selvangivelsen opptrer på den kildeskattepliktiges vegne.
- (51) Transocean Inc. har hevdet at en slik løsning vil være i strid med EØS-avtalen artikkel 4 som forbyr forskjellsbehandling på grunn av nasjonalitet. Selskapet har anført at løsningen medfører at utenlandske aksjonærer blir dårligere stilt enn innenlandske aksjonærer som har selvangivelsesplikt og som selv ivaretar opplysningsplikten overfor ligningsmyndighetene.
- (52) Denne anførselen kan etter mitt syn ikke føre frem. Systemene for skattlegging av utenlandske og innenlandske aksjonærer er forskjellig. For kildeskattepliktige utenlandske aksjonærer opptrer det utdelende selskap overfor ligningsmyndighetene. Når det utdelende selskapet utøver opplysningsplikten på de utenlandske aksjonærenes vegne, kan jeg ikke se at det utgjør noen form for diskriminering at det avgjørende for om toårsfristen kommer til anvendelse, er om det utdelende selskapet har oppfylt sin opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4.
- (53) Det neste spørsmålet blir om Transhav har oppfylt sin opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4. Transocean Inc. har anført at det er gitt fullstendige og korrekte opplysninger i vedlegg til selvangivelsen om det privatrettslige forholdet mellom partene, og at det da er ligningsmyndighetenes ansvar at de skatterettslige reglene blir korrekt anvendt på forholdet.
- (54) Forarbeidene til ligningsloven sonderer mellom feil i det faktiske grunnlaget og feil i rettsanvendelsen eller skjønnsutøvelsen. Hvilken rettsstilling skattyteren har etter andre rettsregler enn skattereglene, er skattyteren forutsatt å være nærmest til å bringe klarhet i. I Ot.prp. nr. 29 (1978–1979) heter det således på side 109:
- "Utkastet bygger som nevnt på en sondring mellom feil i det faktiske grunnlag og feil i rettsanvendelse eller skjønnsutøvelse. Tilsvarende sondring er avgjørende for endringsfristene etter § 9-6. Denne sondringen reiser de samme problemer som strafferettens sondring mellom faktisk og rettslig villfarelse. 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. Det er på skatterettens område ligningsmyndighetene ikke skal kunne ombestemme seg eller reparere feilen uten medvirkning av overordnet myndighet. Hvilken rettsstilling skattyteren har etter andre rettsregler, er han den nærmeste til å bringe klarhet i. Løsningen av det spørsmålet må betraktes som ett av de fakta ligningsmyndigheten må bygge på, og som kan være feilaktig som faktisk grunnlag for et vedtak."**
- (55) Det følger av denne uttalelsen at det normalt er skattyterne som har risikoen for at de har tatt feil ved privatrettslige klassifikasjoner. Rettspraksis bygger på tilsvarende syn, men har i noen grad modifisert den strenge oppfatningen som er kommet til uttrykk i



proposisjonen til ligningsloven. I senere lovforarbeider har lovgiverne gitt sin tilslutning til de avveininger Høyesterett har gjort mellom skattyters opplysningsplikt på den ene siden og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt på den andre, jf. Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) side 37 og side 39 og Prop. 38 L (2015–2016) side 88.

- (56) Spørsmålet om hva som skal anses som uriktige eller ufullstendige opplysninger, er blant annet behandlet Rt. 1992 side 1588 Loffland, hvor førstvoterende slår fast det selvfølgelige utgangspunktet at toårsfristen ikke gjelder dersom skattyter bevisst har holdt tilbake relevante opplysninger. Deretter uttaler hun på side 1592–1593:

**"Dersom det avgjørende skulle være at det objektivt sett foreligger ufullstendige opplysninger, og at skattyteren rent faktisk har hatt kunnskap om disse, ville imidlertid toårsfristen få svært liten betydning. På den annen side synes det lite rimelig å legge skattyterens helt subjektive vurdering av opplysningenes relevans til grunn ved avgjørelsen av om toårsfristen skal gjelde. Dette vil også medføre bevisproblemer for ligningsmyndighetene. Endringsreglene tar sikte på å oppnå riktige ligningsresultater og medvirke til at like tilfelle blir behandlet likt. Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse."**

- (57) Her oppstilles som vilkår at "skattyter har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt".
- (58) I Rt. 1997 side 1430 Elf la Høyesterett til grunn at det var gitt uriktige opplysninger, slik at ligningen kunne endres senere enn etter utløpet av toårsfristen. Vurderingen hviler i stor grad på det faktum at de skattemessige disposisjonene var tvilsomme. Skattyter fikk derfor en særlig plikt til å opplyse om forholdet, selv om ligningsmyndighetene kunne ha oppdaget hvordan skattyter hadde innrettet seg.
- (59) Høyesterett tok utgangspunkt i ligningsloven § 4-1 der det fastslås at skattyter har plikt til å bidra til at hans skatteplikt blir klarlagt. Skattyter hadde valgt en fremgangsmåte som i det minste kunne fremstå som tvilsom, og opplysningsplikten var derfor ikke oppfylt. I dommen på side 1437–1438 heter det videre:

**"Jeg legger vekt på at det var tale om opplysninger av vesentlig betydning for fastsettelse av selskapets regnskapsmessige overskudd. Som følge av de forhold som jeg tidligere har redegjort for, var overskuddet avgjørende for selskapets adgang til å dele ut utbytte med korresponderende fradragsrett for selskapet ved statsskatteligningen. Dermed var det tale om opplysninger om vesentlige forhold som fikk direkte betydning for den inntektsskatt som Elf skulle betale. I tillegg kommer at den fremgangsmåte som Elf etter grundige overveielser hadde fulgt, i det minste måtte fremstå som tvilsom. På denne bakgrunn er det min oppfatning at Elf burde gitt ligningsmyndighetene direkte opplysninger om disse forhold. Den omstendighet at ligningsmyndighetene kunne ha sluttet seg til den manglende avskrivning ved et nærmere studium av det fremlagte regnskapsmateriale, kan ikke endre dette."**

- (60) At spørsmålet om hvorvidt det er gitt ufullstendige opplysninger må vurderes objektivt, og at det gjelder en streng norm, er videreført i Rt. 2009 side 813 Gaard/Tveit. I avsnitt 84 heter det:

"Jeg legger etter dette til grunn at det er tale om et objektive vilkår i den forstand at subjektive unnskyldningsgrunner - i motsetning til ved tilleggsskatt - ikke er til hinder for endring til skade etter utløpet av toårsfristen. Hvilke opplysninger som må gis for å unngå at det gjøres unntak fra toårsfristen, må ses i sammenheng med at ligningsloven § 4-1 markerer 'et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skattyter og skattemyndighetene for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig', jf. Ot.prp.nr.29 (1978–1979) side 76 første spalte. Avgjørende må dermed være hvilken konkret oppfordring skattyteren hadde til å gi den aktuelle opplysningen eller å legge fram det aktuelle dokumentet. Opplysningen må gis, eller dokumentet legges fram, dersom den skatterettslige løsningen kan være uklar. Unntak fra fristen kan derimot ikke gjøres dersom det ut fra rettskildesituasjonen da selvangivelsen ble levert var lite naturlig for skattyteren å forestille seg at opplysningen eller dokumentet kunne ha skatterettslig betydning. Ved vurderingen av denne modifikasjonen må det imidlertid legges vekt på at opplysningsplikten etter ligningsloven § 4-1 praktiseres 'strengt', jf. Rt. 2006 side 333 avsnitt 43. De avgjørelsene som det der vises til, Rt. 1996 side 932 og Rt. 1997 side 1117, gjaldt illeggelse av tilleggsskatt. Da det ved anvendelsen av § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke er tale om noen sanksjon, men om å gjennomføre en riktig ligning, må opplysningsplikten praktiseres minst like strengt - kanskje endatil strengere - i denne sammenheng."

- (61) Som det fremgår av denne dommen, er subjektive unnskyldningsgrunner – i motsetning til ved tilleggsskatt, jf. ligningsloven § 10-3 – ikke til hinder for endring til skattyters skade etter utløpet av toårsfristen. Hvorvidt det er gitt uriktige opplysninger, må vurderes objektive. Det avgjørende er hvilken konkret oppfordring skattyter hadde til å gi opplysningen. Opplysningsplikten skjerpes dersom den skatterettslige løsningen kan anses tvilsom.
- (62) Jeg går så over til den konkrete vurderingen i saken her. Spørsmålet er særlig om den løsningen Transhav valgte fremsto som tvilsom etter en objektiv vurdering, slik at selskapet burde ha gitt supplerende opplysninger om håndteringen av valutatransaksjonen.
- (63) Ved innlevering av selvangivelse for 1999 la Transhav ved et vedlegg som redegjorde for valutatapet på 98 920 708 millioner kroner som oppsto i tilknytning til kapitalnedsettelsen. Transhav krevde – som nevnt – to fradragposter i ligningen for dette året, hvorav valutatapet var det største.
- (64) I vedlegget heter det:

**"Vedlegg til selvangivelse for 1999 - Valutatap på kr 98 920 708 vedrørende kapitalnedsettelse**

Den 24 juli 1998 besluttet styret i Transhav AS å nedsette aksjekapitalen med kr 4 461 895 000. Melding om kapitalnedsettelse ble innsendt til firmaregisteret og offentliggjort via pressen. Den 29 desember 1998 var fristen til å komme med innsigelse mot kapitalnedsettelsen utløpt og ingen kreditorer hadde kommet med innsigelser. Den 29. desember 1998 ble det avholdt styremøte i Transhav AS der det ble besluttet å anbefale kapitalnedsettelsen og endre selskapets vedtekter tilsvarende. Styret ga også fullmakt til å forhandle om utstedelse av gjeldsbrev mellom selskapet og dets aksjonær, Transocean Offshore Inc, på USD 285 741 913 for å få gjennomført kapitalnedsettelsen. På samme dato, 29 desember 1998, ble det avholdt generalforsamling i Transhav AS. Aksjonæren godkjente på dette tidspunktet vilkårene i gjeldsbrevet.

Beløpet på USD 285 741 913 framkom som vist nedenfor basert på at kapitalnedsettelsen ble omgjort til USD basert på dagskurs den 29 desember 1998 med kurs 1 USD = kr 7,6113.

Total kapitalnedsettelse USD 609 868 879

Fradrag for fordringer på selskap innen gruppen som skal overdras til aksjonær  
USD 324 126 966

Gjenværende beløp USD 285 741 913

Total kapitalnedsettelse basert på omregningskurs 29 desember 1998 USD 609 868 879

Transhav legger til grunn at selskapet har påtatt seg en forpliktelse i forhold til selskapets aksjonær til å utbetale et beløp på USD 609 868 879 (4 641 895 000: 7,6113). Denne forståelsen er basert på det faktum at beløpet på USD 285 741 913 oppført som gjeld til Transocean Offshore Inc i henhold til gjeldsbrev forutsetter en kapitalnedsettelse på USD 609 868 879.

Aksjonæren var berettiget til å motta dette beløpet uavhengig av valutakursutvikling fra generalforsamlingens vedtak til den dato kapitalnedsettelsen ble formelt registrert av Foretaksregisteret. Kapitalnedsettelsen blir registrert den 29. april 1999. I henhold til aksjelovens § 8-1 er tilsagn om utbetaling til aksjonær ugyldig før den dato kapitalnedsettelsen er formelt registrert.

I henhold til dette prinsippet har aksjonær ikke mottatt rente på gjeldsbrev og de overførte fordringer før 29. april 1999. Gjeldsbrevet og overføring av fordringer må anses som betingede før kapitalnedsettelsen har blitt registrert.

Transhav mener imidlertid at valutaelementet i avtalen er bindende slik at Transhav var forpliktet til å betale USD 609 868 879 som kapitalnedsettelse til aksjonæren.

I henhold til denne forståelse av transaksjonen, er det ved ligningen krevd fradrag for følgende beløp ...

Valutatap i USD = 7,7735 NOK 98 920 708 "

- (65) Selskapet hevder altså å ha inngått en avtale som skulle sikre morselskapet mot svekkelse av dollarkursen i tidsrommet mellom utstedelsen av gjeldsbrevet 29. desember 1998 og frem til kapitalnedsettelsen ble endelig registrert i Foretaksregisteret 29. april 1999.
- (66) Jeg kan ikke se at selskapet hadde grunnlag for å hevde at det ble inngått en slik avtale. Vedlegget inneholder heller ingen opplysninger om at det ble foretatt et ulovlig oppgjør til aksjonæren i desember 1998 som måtte reverseres, og som det under enhver omstendighet skulle vært opplyst om. På dette punkt slutter jeg meg til følgende vurdering av lagmannsretten:

"Som lagmannsretten allerede har redegjort for ovenfor i tilknytning til spørsmålet om skatteplikt, er det ikke riktig at Transhav var 'forpliktet til å betale USD 609 868 879 som kapitalnedsettelse til aksjonæren' fordi 'valutaelementet i avtalen er bindende', slik som uttrykt i vedlegget til selvangivelsen. Dette var en uriktig opplysning om Transhavs privatrettslige forpliktelser overfor Transocean Inc. For det første var en slik forpliktelse i strid med aksjelovens bestemmelser om kapitalnedsettelse, og for det annet var idéen om en selvstendig valutaforpliktelse noe som ble lansert rundt ett år etter at gjeldsbrevet ble utstedt. Det var dermed både tale om en uriktig rettslig vurdering av Transhavs forpliktelser, som skattyter bærer risikoen for, og en direkte uriktig opplysning om hva som var avtalt. Lagmannsretten kan derfor ikke se at det er tale om en uriktig vurdering eller opplysning som knytter seg til den skatterettslige rettsanvendelsen slik som hevdet av Transocean Inc. Når disse uriktige opplysningene først var gitt, kunne ikke, og ble heller ikke, disse 'reparert' ved å bruke formuleringer som 'legger til grunn' og '[i] henhold til denne forståelse'. Heller ikke fremleggelsen av

dokumentene bidro til å rette opp disse uriktige opplysningene. Selv om det ikke er avgjørende for lagmannsrettens vurdering, skal det tilføyes at uriktigheten av opplysningene ble forsterket av at det ikke ble sagt ett ord i vedlegget om at Transhav opprinnelig hadde foretatt et ulovlig oppgjør overfor aksjonæren i desember 1998 som senere måtte reverseres, eller at det aktuelle gjeldsbrevet ble utstedt som et ledd i dette opprinnelige ugyldige oppgjøret. Lagmannsretten kan for øvrig heller ikke se at ligningsmyndighetene hadde noen forutsetning for å utlede disse faktiske opplysningene av vedlegget og de fremlagte dokumentene. Selv om det fremgår av de interne drøftelsene i Transocean-konsernet, og i drøftelsen med deres rådgivere i Ernst & Young, at det var meningen å gi alle opplysninger til ligningsmyndighetene, endrer ikke dette på det forhold at det ble gitt uriktige opplysninger. Vurderingen etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a gjelder ligningsmyndighetenes adgang til i ettertid å fastsette en korrekt ligning for skattyter. Selv om det skulle være slik at skattyter har ment å gi alle opplysninger, kan dette ikke forhindre adgangen til å fastsette en korrekt ligning når skattyter har gitt uriktige opplysninger."

- (67) Partene har i skranken for Høyesterett vært uenige om det ble foretatt et oppgjør i desember 1998, slik lagmannsretten legger til grunn. Til dette bemerker jeg at lagmannsrettens bevisvurdering på dette punktet ikke er påanket, og Høyesterett kan da ikke fravike denne.
- (68) Min konklusjon er etter dette at toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke får anvendelse, og at ligningsmyndighetene derfor hadde adgang til å endre ligningen.
- (69) Jeg går så over til spørsmålet om tilleggsskatt.
- (70) Bestemmelsen om tilleggsskatt er gitt i ligningsloven § 10-2 nr. 1 slik den lød i 1999:

"Finner ligningsmyndighetene at skattyter i selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring gir en ligningsmyndighet uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt, skall skattyter ilegges en tilleggsskatt som fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt. ..."

- (71) Det følger av en naturlig språklig forståelse av ligningsloven § 10-2 nr. 1 at det bare er skattyter som "gir" ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger som kan ilegges tilleggsskatt. I denne saken er det Transhav som har gitt opplysningene til ligningsmyndighetene – og ikke Transocean Inc.
- (72) Reglene om tilleggsskatt er etter lovens system uløselig knyttet til opplysningsplikten i ligningsloven § 4-1. I Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) heter det således på side 37:

"Etter departementets oppfatning bør det grunnleggende vilkåret for illeggelse av tilleggsskatt være at skattyter ikke har oppfylt sin opplysningsplikt. Et slikt vilkår kan formuleres på flere måter. En mulighet er at vilkåret nettopp slår fast at tilleggsskatt skal ilegges når skattyter ikke har oppfylt sin opplysningsplikt. Et alternativ er å formulere vilkåret som overtredelse av ligningsloven § 4-1, som fastslår skattyters plikt til å gi tilstrekkelige opplysninger til ligningsmyndighetene. En tredje mulighet er å videreføre gjeldende rett.

Rettspraksis om hva som skal til for at skattyter anses å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, er i stor grad knyttet til endringsfristene i ligningsloven § 9-6. Som det fremgår i punkt 8.2.1, kan denne praksisen i stor utstrekning også legges til grunn ved tolkningen av hva som er uriktige eller ufullstendige opplysninger som vilkår for illeggelse av tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1."

- (73) På side 39 fremheves videre at det etter departementets syn også er "en fordel at det grunnleggende vilkåret for ileggelse av tilleggsskatt i størst mulig grad samsvarer med vilkåret for endring av ligning utover toårsfristen, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a".
- (74) Som det vil ha fremgått av min drøftelse av endringsadgangen, så hadde Transocean Inc. ikke opplysningsplikt. Denne plikten påhvilde Transhav. Lovens ordlyd sammenholdt med systembetraktninger fører da etter mitt syn til at ligningsmyndighetene ikke har hjemmel i ligningsloven § 10-2 til å ilegge Transocean Inc. tilleggsskatt.
- (75) For meg er det da ikke nødvendig å gå inn på hvor strenge krav til lovhjemmel EMK artikkel 7 stiller for ileggelse av tilleggsskatt, og det er heller ikke nødvendig å gå inn på skyldspørsmålet.
- (76) Jeg er etter dette kommet til samme resultat som lagmannsretten.
- (77) Ved avgjørelsen av sakskostnadene skal anken og den avledete anken behandles samlet. Saken er da dels vunnet og dels tapt, og på denne bakgrunn finner jeg at hver av partene må bære sine sakskostnader for alle instanser.
- (78) Jeg stemmer for denne

## D O M :

1. Ankene forkastes.
2. Sakskostnader for Høyesterett tilkjennes ikke.

- (79) Dommer **Stabel:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (80) Dommer **Indreberg:** Likeså.
- (81) Kst. dommer **Sæbø:** Likeså.
- (82) Dommer **Skoghøy:** Likeså.
- (83) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

## D O M :

1. Ankene forkastes.
2. Sakskostnader for Høyesterett tilkjennes ikke.

Riktig utskrift bekreftes: