



# NORGES HØYESTERETT

Den 10. desember 2018 avsa Høyesterett bestående av justitiarius Øie og dommerne Indreberg, Normann, Bergsjø og Falch dom i

**HR-2018-2338-A, (sak nr. 18-102326SIV-HRET), sivil sak, anke over dom:**

Bravo Capital AS

(advokat Egil Stefan Eilertsen – til prøve)

mot

Staten v/Skatt øst

(Regjeringsadvokaten  
v/advokat Ole Kristian Rigland)

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

- (1) Dommer **Bergsjø**: Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak om å ilegge tilleggsskatt, etter at bruk av fremførbart underskudd ble avskåret på grunn av eierskifte, jf. skatteloven § 14-90. Hovedspørsmålet er om ligningsloven 1980 § 10-4 nr. 3 om beregningsgrunnlaget ved skattemessig underskudd kommer til anvendelse.
- (2) Bravo Capital AS – heretter Bravo – var eid av Dirk Blauw. Han brukte selskapet som holdingselskap for sine aksjeinvesteringer, hovedsakelig aksjer i Blom ASA. Børsverdien av aksjene i Blom ASA falt fra 2008, og Bravo hadde ved årsskiftet 2010/2011 et fremførbart underskudd på noe over 13,7 millioner kroner.
- (3) Luxor Group LP, som var Bravos hovedkreditor, varslet i mars 2011 om tvangsrealisasjon av sin pantesikkerhet i Bravos aktiva. Bravos eiendeler hadde på det tidspunktet en samlet verdi på rundt 1,9 millioner kroner. Tvangsrealisasjon ble unngått ved at Blauw fikk sin svigersønn, Per Christian Haukenes, til å kjøpe Luxor Group LPs fordring for et beløp tilsvarende det en tvangsrealisasjon ville innbringe, altså 1,9 millioner kroner. Haukenes kjøpte fordringen gjennom sitt investeringselskap Hauken Capital AS 7. april 2011. Selskapet transporterte samme dag fordringen videre til Haukenes personlig. Den 4. juli

2011 ervervet Haukenes samtlige aksjer i Bravo fra Blauw for 1 krone, før han senere samme år flyttet hele innmaten i Hauken Capital AS over i Bravo.

- (4) Ved innlevering av Bravos selvangivelse for 2011 krysset Haukenes av for at det ikke hadde skjedd noe eierskifte i løpet av året. Videre oppga han at selskapet hadde et ubenyttet fremførbart underskudd på 13 738 126 kroner. Fordi Bravo dette året hadde et driftsunderskudd, ble ikke det fremførbare underskuddet benyttet i 2011. Underskuddet ble derimot brukt med 1 471 234 kroner i 2012, 2 173 127 kroner i 2013 og 4 259 654 kroner i 2014.
- (5) Skattekontoret ble ved ligningen for 2013 oppmerksom på at det i 2011 hadde skjedd et eierskifte i Bravo. På den bakgrunn besluttet skattekontoret å avskjære selskapets ubenyttede fremførbare underskudd på 13 738 126 kroner under henvisning til skatteloven § 14-90 om bortfall av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner. Bravo ble for ligningsåret 2011 ilagt tilleggsskatt på 30 prosent av den skatten som ville blitt spart dersom underskuddet hadde blitt brukt fullt ut dette året. Tilleggsskatten utgjorde om lag 1 150 000 kroner. Bravo klaget, men i vedtak 14. desember 2015 fastholdt Skatteklagenemnda skattekontorets vedtak.
- (6) Ved stevning 26. februar 2016 gikk Bravo til søksmål mot staten ved Skatt øst med påstand om opphevelse av skattekontorets vedtak om avskjæring av underskudd og tilleggsskatt. Oslo tingrett avsa 8. november 2016 dom med slik domsslutning:
- "1. Staten v/Skatt øst frifinnes.**
- 2. Bravo Capital AS skal innen to uker fra dommens forkynnelse betale sakskostnader til staten v/Skatt øst med 223 763 – tohundreogtjutretusensyvhundreogsekstire – kroner."**
- (7) Etter anke fra Bravo avsa Borgarting lagmannsrett 7. mai 2018 dom med slik domsslutning:
- "1. Anken forkastes.**
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Bravo Capital AS til staten v/Skatt øst 220 320 – tohundreogtjuetusentrehundreogtjue – kroner innen to uker fra forkynnelse av dommen."**
- (8) Bravo har anket til Høyesterett over rettsanvendelsen for så vidt gjelder ileggelsen av tilleggsskatt. Ved beslutning 10. september 2018 tillot Høyesteretts ankeutvalg anken fremmet for "spørsmålet om ligningsloven § 10-4 nr. 3 kommer til anvendelse på vedtak om tilleggsskatt som gjelder fremføring av underskudd etter eierskifte i strid med skatteloven § 14-90". Ankeutvalget fant ikke tilstrekkelig grunn til å tillate fremmet en subsidiær anførsel om at tilleggsskatten er uriktig beregnet.
- (9) Den ankende part – *Bravo Capital AS* – har i korte trekk gjort gjeldende:
- (10) Skatteklagenemndas vedtak om tilleggsskatt bygger på feil rettsanvendelse og er dermed ugyldig. Ligningsloven 1980 § 10-4 nr. 3 får ikke anvendelse når opplysningsvikten knytter seg til fremføring av underskudd. Situasjonen faller utenfor ordlyden i bestemmelsen. Uttrykkene "utlignet" og "den unndratte formue eller inntekt" viser at den

bare er ment å regulere opplysningssvikt som får betydning for ligningsfastsettelsen, noe uriktige opplysninger om fremførbart underskudd ikke gjør i et tilfelle som dette. Videre fremføring av underskudd fra tidligere år er ikke en del av ligningen.

- (11) Selv om enkeltuttalelser kan hevdes å peke i en annen retning, underbygger også forarbeidene til § 10-4 nr. 3 samlet sett ordlydsfortolkningen. Det samme gjør Skattedirektoratets høringsuttalelse til ny skatteforvaltningslov. Kravet til klar lovhjemmel kommer inn som et tolkningsmoment og støtter opp om at det ikke er grunnlag for tilleggsskatt her.
- (12) Bravo Capital AS har lagt ned slik påstand:
- "1. Skatteklagenemndas vedtak av 18. desember 2015 om ileggelse av tilleggsskatt oppheves.**
- 2. Ankende part tilkjennes sakskostnader for alle instanser."**
- (13) Ankemotparten – *staten ved Skatt øst* – har i korte trekk gjort gjeldende:
- (14) Det hefter ingen feil ved Skatteklagenemndas vedtak. Særregelen i ligningsloven 1980 § 10-4 nr. 3 må ses i sammenheng med vilkårene for å ilegge tilleggsskatt i § 10-2 nr. 1 og hovedregelen om beregningsgrunnlag i § 10-4 nr. 1. Ordlyden i § 10-4 nr. 3 viser at bestemmelsen gjelder beregning av tilleggsskatt i alle tilfeller hvor skattyter ikke er i skatteposisjon, også når det er gitt uriktige opplysninger om fremføring av underskudd. Opplysningssvikten skal da bedømmes isolert.
- (15) Forarbeidene støtter den naturlige ordlydsfortolkningen og slår fast at tilleggsskatten skal effektueres det året vedtak om tilleggsskatt treffes. Etterarbeider, forvaltningspraksis, juridisk teori og reelle hensyn peker i samme retning. Kravet til klar lovhjemmel er oppfylt og får ikke betydning ved tolkningen.
- (16) Staten ved Skatt øst har lagt ned slik påstand:
- "1. Anken forkastes.**
- 2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for Høyesterett."**
- (17) *Mitt syn på saken*
- (18) Spørsmålet er som nevnt om Skatteklagenemndas vedtak 14. desember 2015 må settes til side som ugyldig. Ved lagmannsrettens dom er det endelig avgjort at overdragelsen av aksjene i Bravo i juli 2011 ga grunnlag for å anvende skatteloven § 14-90 om bortfall av generelle skatteposisjoner. Saken for Høyesterett gjelder dermed bare nemndas ileggelse av tilleggsskatt.
- (19) Vedtaket knytter seg på dette punktet til Bravos ligning for inntektsåret 2011. Gyldigheten må derfor bedømmes etter reglene i ligningsloven 1980, som nå er avløst av skatteforvaltningsloven 27. mai 2016 nr. 14.
- (20) Bravo har ikke bestridt at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt – innvendningene mot vedtaket knytter seg til anvendelsen av beregningsregelen i ligningsloven § 10-4 nr. 3.

Ved tolkningen av denne bestemmelsen må imidlertid regelverket ses i sammenheng. Jeg knytter derfor først noen kommentarer til vilkårene for tilleggsskatt i § 10-2 nr. 1, hvor det blant annet heter:

**"Skattyter som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller som har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, ilegges tilleggsskatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. ..."**

- (21) Tilleggsskatt ilegges altså når skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. "Skattemessige fordeler" er et vidt begrep. Vurderingstemaet er om opplysningssvikten har eller kunne hatt skattemessig virkning til fordel for skattyteren. Jeg finner det klart at formuleringen dekker virkningen av uriktige opplysninger om et fremførbart underskudd: Et slikt underskudd danner grunnlag for et fremtidig fradrag i inntekten, og et urettmessig fradrag vil gi en skattemessig fordel.
- (22) Det er verdt å merke seg at § 10-2 nr. 1 ikke oppstiller noe krav om at de skattemessige fordelene må oppstå i det inntektsåret de uriktige eller ufullstendige opplysningene gis. Dette er presisert også i forarbeidene, se Ot.prp. nr. 29 (1978–79). På side 122 uttaler departementet at det vil "være adgang til å anvende tilleggsskatt i forbindelse med oppgaver som først får skattemessig virkning ved ligningen for senere år". Som eksempel nevner departementet situasjonen hvor "uriktige oppgaver har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for høyt underskudd til fremføring og fradrag i senere års inntekt".
- (23) Jeg legger etter dette til grunn at § 10-2 nr. 1 gir hjemmel for tilleggsskatt ved uriktige opplysninger om fremførbart underskudd. Det er videre ikke et vilkår at de skattemessige fordelene oppstår i det året de uriktige eller ufullstendige opplysningene gis. Dette gir etter mitt syn føringer for forståelsen av beregningsreglene i § 10-4. Det er nærliggende å anta at lovgiver har ment å gi beregningsregler for *alle* tilfeller hvor tilleggsskatt kan ilegges, og at § 10-4 derfor omfatter beregningen også ved opplysningssvikt knyttet til fremførbart underskudd. Og når det i tilknytning til § 10-2 nr. 1 er gjort klart at det ikke er et vilkår for tilleggsskatt at de skattemessige fordelene oppstår i det aktuelle inntektsåret, får også det betydning for forståelsen av beregningsreglene.
- (24) Når jeg så går over til å se på disse reglene, tar jeg utgangspunkt i hovedregelen i § 10-4 nr. 1. Bestemmelsen slår fast at tilleggsskatt "beregnes med 30 prosent av den skatt som er eller kunne vært unndratt". Heller ikke ordlyden her gir holdepunkter for at fordelene må oppnås det året opplysningssvikten inntreffer.
- (25) Selv om disse utgangspunktene har interesse for forståelsen av ligningsloven § 10-4 nr. 3, beror tolkningen først og fremst på ordlyden i bestemmelsen og de rettskildene som direkte knytter seg til den. Bestemmelsen lyder:

**"Har skattyter et skattemessig underskudd, beregnes tilleggsskatten av den skatt som ville blitt utlignet på grunnlag av den unndratte formue eller inntekt. Det samme gjelder når den utlignede skatt er lavere enn den skatt som ville blitt utlignet på grunnlag av den unndratte formue eller inntekt."**

- (26) Jeg oppfatter første punktum som en særregel for tilfeller hvor skattyter har et skattemessig underskudd, slik at opplysningssvikten ikke får noen virkning det aktuelle året. Andre punktum får anvendelse når overskuddet ikke er stort nok til at opplysningssvikten får full

effekt. Bestemmelsen er videreført uten materielle endringer i skatteforvaltningsloven § 14-5 nr. 3, se Prop. 38 L (2015–2016) side 264.

- (27) Uenigheten mellom partene knytter seg til *anvendelsesområdet* for bestemmelsen, som etter *ordlyden* reguleres gjennom vilkåret om at det må foreligge et "skattemessig underskudd". Resten av første punktum gir bestemmelser om beregningsmåten – tilleggsskatten skal beregnes "av den skatt som ville blitt utlignet på grunnlag av den unndratte formue eller inntekt".
- (28) Begrepet "*skattemessig underskudd*" er vidt og omfatter enhver situasjon hvor nettoinntekt til beskatning er negativ. Ordlyden gir ingen signaler om at underskuddet må ha en bestemt årsak. Den dekker ikke bare situasjonen hvor skattyteren har driftsunderskudd i inntektsåret, men også tilfellene hvor underskuddet skyldes et fremførbart underskudd fra tidligere år. Det oppstilles heller ikke noe vilkår om at opplysningssvikten må gi en skattemessig fordel det aktuelle inntektsåret, noe som samsvarer med det jeg allerede har utledet av vilkårsbestemmelsen i § 10-2 nr. 1. Så langt er det ingen holdepunkter for at § 10-4 nr. 3 ikke skulle få anvendelse i et tilfelle som vårt.
- (29) Bravo har imidlertid argumentert for det motsatte synet med utgangspunkt i formuleringene i første punktum for øvrig, som altså etter ordlyden gjelder beregningsmåten. Slik jeg ser det, blir spørsmålet om beregningsreglene gir grunnlag for en innskrenkende fortolkning av angivelsen av *anvendelsesområdet*. Når *anvendelsesområdet* er angitt som her gjennom uttrykket "skattemessig underskudd", måtte en slik innskrenkende fortolkning etter mitt syn kreve klare holdepunkter i de øvrige delene av bestemmelsen.
- (30) For det første har Bravo fremhevet at uttrykket "*utlignet*" viser at bestemmelsen ikke omfatter tilfeller hvor opplysningssvikten knytter seg til fremførbart underskudd. Jeg er ikke uenig i at formuleringen passer bedre på andre former for uriktige eller ufullstendige opplysninger, som for eksempel når inntektsposter ikke oppgis til beskatning. Men for at problemstillingen i saken her skal oppstå, må skattyter ta opplysninger om fremførbart underskudd inn i selvangivelsen. Dersom skattyter et år unnlater å kreve fradrag for et fremførbart underskudd, bortfaller adgangen til fremføring til fradrag i senere års inntekt, se Lignings-ABC 2011/2012 side 1259. I tråd med dette har Bravo tatt inn opplysninger om det fremførbare underskuddet på noe over 13,7 millioner kroner i post 280 i selvangivelsen for 2011. Opplysningene går frem av ligningen og vil kunne gi grunnlag for fradrag senere år. Jeg kan på den bakgrunn ikke tillegge uttrykket "utlignet" den betydningen som Bravo gjør.
- (31) Bravo har for det andre gjort gjeldende at formuleringen "*den unndratte formue eller inntekt*" tilsier at fradrag faktisk må være krevd. Synspunktet er at dette ikke er situasjonen når skattyter har driftsunderskudd, slik at det fremførbare underskuddet ikke får noen skattemessig effekt.
- (32) Til dette bemerker jeg at det er naturlig å lese formuleringen i sammenheng med vilkåret om "skattemessige fordeler" i § 10-2 nr. 1, som omfatter situasjonen i foreliggende sak. Uttrykket "ville blitt" i § 10-4 nr. 3 tilsier dessuten at det ikke er avgjørende at opplysningssvikten faktisk har ført til at formue eller inntekt er unndratt. Endelig vil effekten av uriktige opplysninger om fremførbart underskudd nettopp kunne bli unndratt

inntekt, om enn i senere år. Selv om uttrykksmåten i loven heller ikke her passer spesielt godt, kan jeg ikke si meg enig i at vårt tilfelle faller utenfor ordlyden.

- (33) Som det vil ha fremgått, passer ikke alle formuleringer like godt på opplysningssvikt som knytter seg til fremførbart underskudd. Min foreløpige konklusjon er likevel at situasjonen i foreliggende sak faller innenfor ordlyden i § 10-4 nr. 3. På den bakgrunn ser jeg på *lovhistorikken og forarbeidene*.
- (34) Her nevner jeg først at ligningsloven § 10-4 nr. 3 ble endret ved lov 19. juni 2009 nr. 49 med virkning fra 1. januar 2010. Før endringen var praksis i underskuddstilfellene at det skulle treffes vedtak om tilleggsskatt ved avdekkingen av opplysningssvikt, mens tilleggsskatten først ble effektuert det året skattyter ville fått skattereduksjon, hvis forholdet ikke hadde blitt oppdaget. I Rt-1997-1117 heter det på side 1123 at reglene på det tidspunkt hadde blitt praktisert slik i minst 40 år. Dommen viser dessuten at praksisen ble fulgt også ved uriktig fremføring av underskudd, se side 1118.
- (35) I NOU 2003: 7 Tilleggsskatt m.m. fremmet lovutvalget forslag om endringer i bestemmelsene om tilleggsskatt. På side 115 i utredningen drøftes først behovet for å endre den praksisen som jeg nettopp skisserte. Her heter det:
- "For ligningsmyndighetene er det svært upraktisk å ilegge tilleggsskatt for samme opplysningssvikt over flere år, samtidig som en slik ordning innebærer en viss risiko for at tilleggsskatten blir uteglemt. Dessuten må skattyter selv kreve fremføring av underskudd slik at ligningsmyndighetene ikke vil vite med sikkerhet om skattyter vil kreve slik fremføring og dermed unndra skatt. For skattyter innebærer dagens praksis at sanksjonen for skatteunndragelsen, ilegges flere år etter at den sanksjonsbelagte handlingen ble foretatt."**
- (36) Utvalgets flertall uttaler deretter:
- "For å unngå de praktiske problemene som en etterfølgende effektuering forårsaker, mener utvalgets flertall, ..., at tilleggsskatten bør effektueres fullt ut det året vedtak om tilleggsskatt treffes. En slik løsning vil dessuten medføre at skattyter blir ferdig med saken en gang for alle. Flertallet foreslår derfor at ligningsmyndighetene, ved beregning av tilleggsskatten, skal se bort fra et eventuelt skattemessig underskudd, og fastsette tilleggsskatten i prosent av den skatt som ville blitt ilagt av de uriktige eller ufullstendige opplysningene. Dette innebærer at de poster hvor det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, vurderes isolert fra skattyters øvrige inntekter og fradrag, og at tilleggsskatten beregnes på grunnlag av den skatt som ville ha blitt ilagt disse postene, når det ses bort fra det skattemessige underskuddet."**
- (37) Mindretallet ville beholde den tidligere praksisen med å effektuere tilleggsskatten først når skattyter fikk positiv inntekt. Begrunnelsen var at skattekreditor ikke lider noe tap i år med underskudd, se side 116.
- (38) Drøftelsen i utredningen er generell, og problemstillingen knyttet til fremførbart underskudd nevnes ikke uttrykkelig. Men det er heller ikke gjort unntak for disse tilfellene, samtidig som hensynene bak flertallsforslaget slår til for fullt også her. Utredningen gir dermed støtte til det som etter mitt syn også er den mest naturlige forståelsen av ordlyden, nemlig at § 10-4 nr. 3 også gjelder i et tilfelle som i foreliggende sak.

- (39) Departementet fulgte opp forslaget fra utvalgets flertall i Ot.prp. nr. 82 (2008–2009). På side 52 i proposisjonen drøfter departementet underskuddstilfellene. Problemstillingen introduseres slik:

**"I enkelte tilfeller blir det, uavhengig av en eventuell opplysningssvikt, ikke utlignet skatt, for eksempel fordi skattyteren det aktuelle inntektsåret har et tilstrekkelig stort underskudd i næringsvirksomheten, eller fordi skattyter har et fremførbart underskudd fra tidligere år. Opplysningssvikten, dersom den ikke blir oppdaget, vil i slike tilfeller medføre at skattyter får et større, fremførbart underskudd enn han rettmessig har krav på. Økningen av underskuddet medfører ikke noen forskjell i utlignet skatt i underskuddsåret, men dersom skattyteren i et senere år får positiv inntekt, kan (det urettmessige) underskuddet komme til fradrag. Spørsmålet er da om tilleggsskatten skal beregnes og innkreves i underskuddsåret, eller om den først skal effektueres ved senere ligninger hvor skattyter har et skattemessig overskudd."**

- (40) Formuleringen av problemstillingen viser at departementet også hadde for øye situasjonen hvor underskuddet skyldes fremføring fra tidligere inntektsår. Selv om departementet ikke sier noe uttrykkelig om tilfellene hvor opplysningssvikten gjelder det fremførbare underskuddet, er det ikke holdepunkter for at meningen var å holde disse utenfor vurderingene.
- (41) I den videre drøftelsen tar departementet utgangspunkt i innvendingen fra lovutvalgets mindretall, om at det offentlige ikke lider noe tap før skattyter kunne fått en fordel av opplysningssvikten. Departementet konkluderer slik:

**"Departementet kan likevel ikke se at dette forholdet bør være avgjørende for spørsmålet om tidspunktet for effektivering av tilleggsskatten. Selve ligningen blir uriktig for det aktuelle inntektsåret selv om den økonomiske virkningen av opplysningssvikten først viser seg senere. Departementet foreslår derfor at i tilfeller hvor den utlignede skatt er lavere enn den skatten som er eller kunne vært unndratt, beregnes tilleggsskatten med utgangspunkt i den skatt som isolert sett skulle vært utlignet av den ikke oppgitte inntekten eller formuen. Dette innebærer en endring i forhold til gjeldende rett."**

- (42) Drøftelsen viser at den tidligere praksisen med å effektuere tilleggsskatten først i år med overskudd, ikke var ment videreført. Riktignok er det heller ikke her noen uttrykkelige henvisninger til problemstillingen i foreliggende sak. Men det er på den annen side ikke noe som tyder på at den tidligere rettstilstanden skulle videreføres på ett spesielt felt. Hvis det var meningen, ville jeg forventet at det ble sagt uttrykkelig. Forarbeidene peker etter dette klart i retning av at ligningsloven § 10-4 nr. 3 også får anvendelse når opplysningssvikten knytter seg til et fremførbart underskudd.
- (43) Partene har trukket frem også *etterarbeider, forvaltningspraksis og juridisk teori*. Slik denne saken ligger an, finner jeg det tilstrekkelig med noen få og korte kommentarer til disse kildene.
- (44) Jeg minner på dette punktet først om at bestemmelsen i ligningsloven § 10-4 nr. 3 ble videreført uten endringer i skatteforvaltningsloven § 14-5 nr. 3. I sin høringsuttalelse 2. mars 2015 til lovforslaget uttalte Skattedirektoratet at "feil i selve underskuddsfremføringen" ikke var omfattet av ordlyden i ligningsloven § 10-4 nr. 3. På den bakgrunn foreslo direktoratet en egen bestemmelse om dette typetilfellet.
- (45) Forslaget ble ikke fulgt opp av departementet. Direktoratet begrunnet heller ikke sin forståelse av § 10-4 nr. 3 nærmere i høringsuttalelsen og la dessuten til grunn at det var

hjemmel for å sanksjonere også feil i underskuddsfremføringen med tilleggsskatt. Jeg kan på den bakgrunn ikke legge særlig vekt på uttalelsen. Forarbeidene til skatteforvaltningsloven gir for øvrig ingen bidrag til tolkningen.

- (46) Begge parter har vist til forvaltningspraksis. Denne synes ikke å være helt entydig og har derfor ikke særlig vekt i vurderingen. Jeg finner derimot en viss støtte for mitt syn i Harboe mfl., Ligningsloven, kommentarutgave, 7. utgave 2015 side 420.
- (47) På bakgrunn av denne drøftelsen er min oppfatning at ligningsloven § 10-4 nr. 3 får anvendelse også på vedtak om tilleggsskatt som gjelder fremføring av underskudd etter eierskifte i strid med skatteloven § 14-90. Tilfellet faller innenfor en naturlig forståelse av ordlyden, samtidig som forarbeidene gir støtte til løsningen. Det er ikke påvist andre kilder som med noen tyngde peker i en annen retning.
- (48) Jeg kan ikke se at denne forståelsen støter an mot det *kravet til klar lovhjemmel* som følger av Grunnloven § 113 og Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) artikkel 7 nr. 1. Det oppstilles her ikke noe krav om at rettsstilstanden utelukkende må kunne utledes av en skreven lovtekst – det sentrale er om rettsstilstanden bygger på tilgjengelige rettsregler og er tilstrekkelig forutsigbar, se blant annet Rt-2014-1281 avsnitt 48 og HR-2016-1982-A avsnitt 38. Jeg mener at min drøftelse av lovtekst og forarbeider har vist at disse kravene er oppfylt.
- (49) Etter dette forstår jeg ligningsloven § 10-4 nr. 3 på samme måte som Skatteklagenemnda. Tilleggsskatten skal i et tilfelle som det foreliggende beregnes av den skatten som isolert sett ville blitt utlignet på inntekt som tilsvarer det uriktig fremførte underskuddet. Anken blir å forkaste.
- (50) Staten ved Skatt øst har vunnet saken og tilkjennes sakskostnader i medhold av hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd. Sakskostnader for Høyesterett er krevd med 111 650 kroner. Kravet tas til følge.
- (51) Jeg stemmer for denne

#### D O M :

1. Anken forkastes.
  2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Bravo Capital AS til staten ved Skatt øst 111 650 – etthundreogellevetusensekshundrefemti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.
- (52) Dommer **Indreberg:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (53) Dommer **Normann:** Likeså.
- (54) Dommer **Falch:** Likeså.
- (55) Justitiarius **Øie:** Likeså.



(56) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Bravo Capital AS til staten ved Skatt øst 111 650 – etthundreogellevetusensekshundreogfemti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Dokumentet er i samsvar med originalen:  
Anders B. Dønås