

# Beregning av tilleggsskatt

*I hvilke tilfeller kommer nettometoden til anvendelse?*

Kandidatnummer: 143

Antall ord: 14 766



JUS399 Masteroppgave  
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

12. desember 2022



# Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse .....	2
1 Innledning.....	4
1.1 Tema og problemstilling.....	4
1.2 Opplysningsplikten og vilkårene for å ilegge tilleggsskatt .....	5
1.3 Bruttometoden og nettometoden .....	7
1.4 Avgrensning.....	9
1.5 Relevante rettskilder .....	9
1.6 Fremstillingen videre.....	10
2 Vilkårene i skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd.....	11
2.1 Innledning .....	11
2.2 Det må foreligge en «tidfestingsfeil» .....	11
2.2.1 Global-dommen, Utv. 2015 s. 1783 .....	11
2.2.2 Må tidfestingsfeil skyldes feil rettsanvendelse?.....	13
2.2.3 Hvilke feil anses som tidfestingsfeil?.....	14
2.3 Bokstav a .....	15
2.4 Bokstav b .....	17
2.5 Bokstav c .....	20
3 Kan nettometoden komme til anvendelse med utgangspunkt i en tolkning av «den skattemessige fordelingen som er eller kunne ha vært oppnådd» i skatteforvaltningsloven § 14-5 første ledd? .....	23
3.1 Problemstilling.....	23
3.1.1 Innledning.....	23
3.1.2 Eksempel 1 – bot uten fradragrett.....	24
3.1.3 Eksempel 2 – fradrag for regnskapsmessig garantiavsetning .....	25
3.2 Lovtekst .....	26
3.3 Forarbeider.....	27
3.4 Høyesterettspraksis .....	29
3.4.1 Innledning.....	29
3.4.2 Bøhn-dommen, Utv. 1995 s. 941 .....	30
3.4.3 Tuva Eiendom-dommen, Utv. 2006 s. 501 .....	32
3.4.4 Slutninger fra høyesterettspraksis .....	34

3.5	Europarett – kommer EMK direkte til anvendelse? .....	37
3.6	Skatteforvaltningspraksis.....	39
3.7	Rettstekniske hensyn, formål og rimelighet .....	43
3.8	Utenlandsk rett.....	44
3.8.1	Innledning.....	44
3.8.2	Dansk rett .....	44
3.8.3	Svensk rett.....	46
3.9	Oppsummering og konklusjon.....	48
3.10	Avslutning.....	49
	Kilderegister .....	50
	Liste over tabeller og vedlegg .....	54

# 1 Innledning

## 1.1 Tema og problemstilling

Når den skattepliktige gir uriktig eller ufullstendig opplysning i skattemeldingen må skattemyndighetene vurdere å ilegge tilleggsatt, jf. lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) §§ 14-3 flg. Dersom vilkårene for ileggelse av tilleggsatt er oppfylt, beregnes tilleggsatten med en prosentandel av «den skattemessige fordelen» som er eller kunne ha vært oppnådd, jf. skatteforvaltningsloven § 14-5 første ledd. Den skattemessige fordelen fastsettes enten etter bruttometoden eller nettometoden. Oppgavens tema er beregning av tilleggsatt når en inntekt eller kostnad er ført i feil skatleggingsperiode. Hovedproblemstillingen er i hvilke tilfeller nettometoden kommer til anvendelse.

Nettometoden er lovfestet i skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd. Kort forklart innebærer nettometoden at det er den uberettigede skatteutsettelsen ved for tidlig fradragsføring eller for sen inntektsføring som sanksjoneres. Det er da *likviditetsfordelen* som utgjør den skattemessige fordelen.<sup>1</sup>

Etter bruttometoden beregnes tilleggsatten med utgangspunkt i redusert skatt i året feilen begås, uten å ta hensyn til at kostnaden ville vært fradragsberettiget eller inntekten ville blitt oppgitt i en senere skatleggingsperiode.

Nettometoden vil normalt gi vesentlig lavere tilleggsatt enn bruttometoden. Korrekt rettsanvendelse har derfor stor økonomisk betydning for den skattepliktige. Dersom den skattepliktige i skatleggingsperioden 2021 krever fradrag for en kostnad som ikke er fradragsberettiget før i 2022, vil tilleggsatt beregnet etter bruttometoden bli så mye som 137 ganger høyere enn tilleggsatt etter nettometoden. Tilleggsatt utgjør normalt 20 prosent av den skattemessige fordelen som er eller kunne ha vært oppnådd. Dersom tilleggsatt feilaktig ilegges etter bruttometoden istedenfor nettometoden, vil tilleggsatten utgjøre hele 2 738

---

<sup>1</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) s. 53.

prosent av den skattemessige fordel den skattepliktige oppnådde ved ett års forskuttert fradrag.<sup>2</sup>

Nettometoden kommer til anvendelse når det foreligger «tidfestingsfeil», jf. skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd. Høyesterett avsa Global-dommen i 2015, der begrepet tidfestingsfeil ble tolket til kun å omfatte feil som skyldes misforståelse av skattelovens tidfestingsregler.<sup>3</sup> Eksempler underveis i oppgaven vil vise at tungtveiende hensyn taler for at nettometoden også bør komme til anvendelse for feil som har store likhetstrekk med tidfestingsfeil, men som ikke skyldtes misforståelse av skattelovens tidfestingsregler. Et sentralt spørsmål i oppgaven er derfor om nettometoden kan komme til anvendelse med utgangspunkt i en tolkning av «den skattemessige fordel som er eller kunne ha vært oppnådd» i skatteforvaltningsloven § 14-5 første ledd. Et annet sentralt spørsmål er i tilfelle i hvilken utstrekning nettometoden kan innfortolkes i skatteforvaltningsloven § 14-5 første ledd. Spørsmålene synes ikke å ha vært problematisert i juridisk teori, og er derfor velegnet for en masteroppgave i rettsvitenskap.

## 1.2 Opplysningsplikten og vilkårene for å ilegge tilleggs-katt

Oppgaven omhandler beregning av tilleggs-katt. For oversiktens del vil det bli kort forklart hva tilleggs-katt er, og vilkårene for å ilegge tilleggs-katt vil bli kort presentert. Det forutsettes at skattemyndighetene har tatt opp fastsettingen til endring etter skatteforvaltningsloven § 12-1 innen endringsfristene.

Tilleggs-katt er et virkemiddel for å sikre at de skattepliktige oppfyller opplysningsplikten overfor skattemyndighetene.<sup>4</sup> Opplysningsplikten er lovfestet i skatteforvaltningsloven § 8-1, som lyder:

---

<sup>2</sup> Det forutsettes at skattemessig fordel etter bruttometoden er 1 000. Etter skatt-renten inkludert påslag for ett års skatte-kreditt for feil begått i 2021 er 0,7359 %. Nettofordelen ved den utsatte fastsettingen blir da  $1000 - 1000/1,007359 = 7,3052$ , som blir beregningsgrunnlaget etter nettometoden. Tilleggs-katt utgjør 20 % av beregningsgrunnlaget, slik at tilleggs-katt etter bruttometoden blir kr 200 og etter nettometoden kr 1,4610.  $200/1,4610 = 137$ , og  $200/7,305 = 2\,738$  %. Se Skatteforvaltningshåndboken (2022) s. 614 flg. for hvordan beregningen av tilleggs-katt etter nettometoden skal utføres.

<sup>3</sup> Utv. 2015 s. 1783 avsnitt 47 sammenholdt med avsnitt 62.

<sup>4</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) s. 49. Se også Prop. 38 L (2015-2016) s. 217.

*Den som skal levere skattemelding mv. etter dette kapitlet, skal gi riktige og fullstendige opplysninger. Vedkommende skal opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil.*

Med opplysninger siktes det i utgangspunktet til informasjon om faktum. Opplysningsplikten kan derfor være overholdt selv om den skattepliktige har anvendt reglene i skatteloven feil, eller selv om den skattepliktige har fylt ut skattemeldingen med uriktig beløp. Det avgjørende for om opplysningsplikten er overholdt er ifølge Loffland-dommen:<sup>5</sup>

*[...] om 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 [...].*

Rekkevidden av opplysningsplikten har vært tema i en rekke avgjørelser i Høyesterett.<sup>6</sup>

Dersom det foreligger brudd på opplysningsplikten i form av «uriktig eller ufullstendig opplysning» eller unnlattelse av å gi pliktig opplysning, må skattemyndighetene vurdere om opplysningssvikten «kan føre til skattemessige fordeler», jf. skatteforvaltningsloven § 14-3 første ledd. Beviskravet er klar sannsynlighetsovervekt.<sup>7</sup> Dersom de nevnte objektive vilkårene er oppfylt, må det vurderes om den skattepliktiges forhold må anses unnskyldelig, og om det foreligger fritak fra tilleggsskatt, jf. skatteforvaltningsloven §§ 14-3 annet ledd og 14-4. Dersom det ikke foreligger unnskyldelig forhold eller fritak fra tilleggsskatt, skal skattemyndighetene ilegge tilleggsskatt.

Dersom det kan bevises at den skattepliktige forsettlig eller grovt uaktsomt har brutt opplysningsplikten, og at vedkommende forstår eller bør forstå at opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler, kan det i tillegg til ordinær tilleggsskatt ilegges skjerpet tilleggsskatt, jf. skatteforvaltningsloven § 14-6 første ledd.

---

<sup>5</sup> Utv. 1993 s. 1073, jf. Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) s. 38.

<sup>6</sup> Se for eksempel Utv. 1996 s. 3 (Slørdahl), Utv. 1998 s. 1095 (Elf), Utv. 2007 s. 542 (Lyse Energi).

<sup>7</sup> Utv. 2008 s. 1548 avsnitt 68.

Det legges i det følgende til grunn at vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt er oppfylt.

### 1.3 Bruttometoden og nettometoden

Tilleggsskatt beregnes med en prosentsats av «den skattemessige fordelen som er eller kunne ha vært oppnådd», jf. skatteforvaltningsloven § 14-5 første ledd. «[D]en skattemessige fordelen» fastsettes enten etter bruttometoden eller nettometoden. Begge metodene følger av lovens ordlyd, men lovgiver fant det «hensiktsmessig å lovfeste denne beregningsmåten [nettometoden] i en særskilt bestemmelse.»<sup>8</sup>

Som hovedregel kommer bruttometoden til anvendelse.<sup>9</sup> Den skattemessige fordelen utgjør da besparelsen i skatt som er eller kunne ha vært oppnådd det året feilen begås.<sup>10</sup>

Høyesterett beskriver bruttometoden i Global-dommen:<sup>11</sup>

*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.*

Etter nettometoden ses flere skatteleggingsperioder i sammenheng når tilleggsskatten beregnes. Også nettometoden er beskrevet i Global-dommen:<sup>12</sup>

*Etter nettometoden ses de aktuelle årene under ett, slik at tilleggsskatten bare beregnes av skatteyderens fordel ved at beskatningen er utsatt.*

Formålet med nettometoden er å sanksjonere den skattemessige fordelen den skattepliktige rent faktisk har oppnådd.<sup>13</sup> Den skattemessige fordelen utgjør «nettofordelen ved den utsatte fastsettingen», jf. skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd.

Nettometoden forklares best med et eksempel.

---

<sup>8</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) s. 55. Se også avsnitt 53 i Tuva Eiendom-dommen. Høyesterett innfortolket nettometoden i ligningsloven § 10-2 nr. 1, som skatteforvaltningsloven § 14-5 første ledd er en videreføring av.  
<sup>9</sup> Utv. 1995 s. 941 (Bøhn).

<sup>10</sup> Om underskuddstilfellene, se skatteforvaltningsloven § 14-5 tredje ledd.

<sup>11</sup> Utv. 2015 s. 1783 avsnitt 40.

<sup>12</sup> Utv. 2015 s. 1783 avsnitt 42.

<sup>13</sup> Se Tuva Eiendom avsnitt 59 og 60, Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) s. 54, NOU 2003: 7 s. 118. Se også mindretallets uttalelse på s. 120.



Et selskap erverver bruksrett til en stor parkeringsplass. Bruksretten har en varighet på fem år fra 1. januar 2020, og vederlaget for bruksretten er ti millioner kroner. Spørsmålene selskapet må ta stilling til ved utarbeidelse av skattemeldingen for 2020 er om vederlaget er fradragsberettiget, og i tilfelle hvor stor del av fradraget som er fradragsberettiget i 2020. Spørsmålene reguleres av lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

Parkeringsplassen er til bruk i virksomheten, og selskapets formuesstilling reduseres etter hvert som leieperioden løper. Vilkårene om tilknytning og oppofrelse er dermed oppfylt, og vederlaget er fradragsberettiget, jf. skatteloven § 6-1 første ledd. Bruksretten er en tidsbegrenset rettighet, og avskrives derfor med like store årlige beløp over driftsmidlets levetid, jf. skatteloven §§ 14-50 første ledd og 6-10 tredje ledd annet punktum. Fradraget skal derfor tidfestes med kr 2 000 000 i hvert av inntektsårene 2020-2024.

Sett nå at selskapet ved en inkurie fradragsfører *hele* vederlaget i 2020, og at verken skattemyndighetene eller selskapet oppdager opplysningssvikten. Den uriktige anvendelsen av tidfestingsreglene medfører for lav skatt (skattefordel) i 2020, og for høy skatt (skatteulempe) i hvert av de fire årene 2021-2024.

Den skattemessige konsekvensen av feilføring er illustrert i tabell 1:

<b>Tabell 1: Skattemessig fordel/ulempe ved feil tidfesting</b>	<b>År 2020</b>	<b>År 2021</b>	<b>År 2022</b>	<b>År 2023</b>	<b>År 2024</b>	<b>Sum</b>
1. Faktisk fradragsført	10 000 000	0	0	0	0	10 000 000
2. Korrekt fradragsføring	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	10 000 000
Forskjell i fradragsføring	8 000 000	-2 000 000	-2 000 000	-2 000 000	-2 000 000	0
Skattesats	22 %	22 %	22 %	22 %	22 %	
<b>Reduksjon (+)/økning (-) i skatt å betale målt i kroner</b>	<b>1 760 000</b>	<b>-440 000</b>	<b>-440 000</b>	<b>-440 000</b>	<b>-440 000</b>	<b>0</b>

Tabellens nederste linje viser at skattefordelen i feilføringsåret (2020) er kr 1 760 000. Selskapet vil imidlertid få en skatteulempe på kr 440 000 i hvert av de fire årene i reverseringsperioden (2021-2024), siden avskrivningene uteblir. Når feilføringsåret og reverseringsperioden ses under ett, motvirkes besparelsen i 2020 i sin helhet av ulempen i 2021-2024. Nominell netto skattefordel blir dermed kr 0.

Selskapet har imidlertid oppnådd en skattekreditt, ved at selskapet har fått lavere skatt å betale i 2020. Konsekvensen av feilføring kan tolkes som at selskapet har krevd et rentefritt lån på kr 1 760 000 i 2020, som betales tilbake i fire like store avdrag i 2021-2024. Selskapet har ved feilføring oppnådd en uberettiget kredittfordel. Etter nettometoden er det kredittfordelen ved det rentefrie lånet som utgjør «nettofordelen ved den utsatte fastsettingen», jf.

skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd. Beregningsgrunnlaget fastsatt etter nettometoden utgjør kr 31 794. Utrekningen er forholdsvis komplisert, og er vist i vedlegg til oppgaven. Til sammenligning ville beregningsgrunnlaget etter bruttometoden vært kr 1 760 000, som tilsvarer skattefordelen for 2020 i tabellen over.

## 1.4 Avgrensning

Skatteforvaltningsloven gjelder for fastsetting av flere ulike skatter og avgifter, jf. skatteforvaltningsloven § 1-1. Oppgaven avgrenses til å omhandle tilleggsskatt på inntektsskatt fastsatt etter skatteloven. Avgrensningen er begrunnet i at rettskildetilfanget er størst på inntektsskatterettens område. Det er på dette området det foreligger høyesterettspraksis, og det er her rettsutviklingen har skjedd. Det er også for inntektsskatt at problemstillingen er mest praktisk.<sup>14</sup>

## 1.5 Relevante rettskilder

Oppgaven behandler innholdet i og rekkevidden av skatteforvaltningsloven § 14-5 første og fjerde ledd. Nettometoden ved tidfestingsfeil ble første gang lovfestet i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 10-4 fjerde ledd med virkning fra 1. januar 2010, og var en kodifisering av ulovfestet rett.<sup>15</sup> 1. januar 2017 ble ligningsloven avløst av skatteforvaltningsloven, og ligningsloven § 10-4 fjerde ledd ble videreført i skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd.<sup>16</sup>

Forarbeidene til skatteforvaltningsloven gir lite bidrag til tolkningen av § 14-5 første og fjerde ledd, utover å vise til at gjeldende rett videreføres.<sup>17</sup> Forarbeidene til ligningsloven § 10-4 fjerde ledd gir derimot relevante tolkningsbidrag. Nettometoden er omtalt i Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) side 53-55. Proposisjonen er en oppfølging av Tilleggsskatteutvalgets utredning i NOU 2003: 7, og nettometoden er her omtalt på side 116-123.

Rettspraksis fra før lovfestingen vil fremdeles være relevant, siden skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd er en kodifisering av ulovfestet rett. Høyesterett avsa to dommer om valget

---

<sup>14</sup> I denne retning Prop. 38 L (2015-2016) s. 218. Søk i alle rettskilder på [www.lovdatabasen.no](http://www.lovdatabasen.no) med søkeordet «tidfestingsfeil» på rettsområde «Skatte- og avgiftsrett» viser at de fleste kildene gjelder inntektsskatteområdet.

<sup>15</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) s. 54-55.

<sup>16</sup> Prop. 38 L (2015-2016) s. 218 og 264.

<sup>17</sup> Prop. 38 L (2015-2016) s. 218 og 264.

mellom brutto- og nettometoden før lovfesting; Utv. 1995 s. 941 (Bøhn) og Utv. 2006 s. 501 (Tuva Eiendom). Etter lovfesting har Høyesterett avsagt én dom, Utv. 2015 s. 1783 (Global). Underrettspraksis har ikke prejudikatverdi, og vil brukes for illustrasjonsformål.

I tillegg til de nevnte kildene vil EMK, skatteforvaltningspraksis, utenlandsk rett og reelle hensyn i form av retts tekniske hensyn, rimelighet og reglens formål være relevante rettskilder i oppgaven.

## **1.6 Fremstillingen videre**

Vilkårene i skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd vil bli gjennomgått i kapittel 2. Kapittel 3 vil vurdere om og i hvilken utstrekning nettometoden kan innfortolkes i skatteforvaltningsloven § 14-5 første ledd.

## **2 Vilkårene i skatteforvaltningsloven**

### **§ 14-5 fjerde ledd**

#### **2.1 Innledning**

Skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd viser til at «[t]idfestingsfeil foreligger i denne sammenheng når», etterfulgt av bokstav a, b og c. Bokstav a regulerer de tilfellene der feilen vil reverseres automatisk i fremtidige skatteleggingsperioder. Feil som er reversert før saken er tatt opp av skattemyndighetene, men i en for sen skatteleggingsperiode, reguleres av bokstav b. Feil som ikke er reversert på tidspunktet den oppdages av skattemyndighetene, men der den skattepliktige sannsynliggjør at reversering ville skjedd i det hypotetiske scenarioet at skattemyndighetene ikke oppdaget feilen, reguleres av bokstav c.

I utgangspunktet regulerer hver bokstav hvert sitt typetilfelle. Bokstav a kan imidlertid ses på som et spesialtilfelle av bokstav c, siden det for feil som reverseres automatisk (bokstav a) per definisjon er sannsynliggjort at feilen ville reversert (bokstav c). Felles for bokstav a og b er at de begge regulerer tilfeller der feilen med sikkerhet vil reverseres.

Høyesterett har i Global-dommen tolket begrepet tidfestingsfeil i skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd, som er tema for neste punkt.

#### **2.2 Det må foreligge en «tidfestingsfeil»**

##### **2.2.1 Global-dommen, Utv. 2015 s. 1783**

Det var lenge uavklart hvordan begrepet tidfestingsfeil i skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd skulle tolkes. Gjelder det en egen definisjon av begrepet tidfestingsfeil i § 14-5 fjerde ledd, slik at det foreligger en tidfestingsfeil når vilkårene i bokstav a, b eller c er oppfylt? Eller viser begrepet tidfestingsfeil til at feilen må skyldes misforståelse av skattelovens tidfestingsregler?

Problemstillingen kom på spissen i Global-dommen, som ble avsagt i 2015. Avgjørelsen gjaldt ligningsloven § 10-4 nr. 4 bokstav c, som er videreført i skatteforvaltningsloven § 14-5

fjerde ledd bokstav c.<sup>18</sup> Global Skipsholding Norden 2 AS («GSH») var deltaker i det indre selskapet LPG Carrier I DIS. Et indre selskap er ikke et eget skattesubjekt, og inntekten fra det indre selskapet skal inngå i deltakerens inntekt, jf. skatteloven §§ 10-41 første ledd og 10-40 første ledd. Ved en utilsiktet feil unnlot GSH å oppgi sin andel av det indre selskapets overskudd. Selskapet anførte at det selv ville ha oppdaget og korrigert feilen dersom ikke skattemyndighetene hadde oppdaget den først, og spørsmålet var om nettometoden kom til anvendelse.

Lagmannsretten tok utgangspunkt i skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd bokstav c, og fant det sannsynliggjort at GSH på et senere tidspunkt ville avdekket og korrigert feilen.<sup>19</sup> Siden vilkårene i bokstav c var oppfylt, forelå det en tidfestingsfeil.<sup>20</sup> Lagmannsretten konkluderte med at nettometoden kom til anvendelse.

Høyesterett var ikke enig i lagmannsrettens rettsanvendelse. Etter en gjennomgang av rettspraksis, bestemmelsens forhistorie og forarbeidene, uttaler Høyesterett:

*(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. [...]*

Høyesterett konkluderer med at nettometoden kommer til anvendelse for feil som skyldes «feil anvendelse av tidfestingsreglene». I avsnitt 47 presiserer Høyesterett at feil anvendelse av tidfestingsreglene viser til feil anvendelse av tidfestingsreglene i skatteloven kapittel 14:

*(47) [...] 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». [...]*  
*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.*

---

<sup>18</sup> Prop. 38 L (2015-2016) s. 218 og 264.

<sup>19</sup> Utv. 2015 s. 976.

<sup>20</sup> Global-dommen avsnitt 11.

På denne bakgrunn er det naturlig å forstå Global-dommen dithen at det må foreligge en misforståelse av skattelovens tidfestingsregler for at skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd kan komme til anvendelse.

Avgjørelsen gjaldt bokstav c. Det kan derfor stilles spørsmål ved om også feil som kan subsumeres under bokstav a og b må skyldes feil anvendelse av skattelovens tidfestingsregler. Spørsmålet må antakelig besvares bekreftende. For det første har begrepet tidfestingsfeil karakter av å være et samlebegrep for både bokstav a, b og c i lovteksten, og det ville kunne virke kunstig å tolke begrepet ulikt for de ulike bokstavene. Videre er Høyesteretts konklusjon klart formulert, og den er ikke begrenset til å gjelde bokstav c. Enkelte av slutningene Høyesterett bruker for å underbygge resultatet gjelder direkte bokstav c. Ved tolkningen av ordlyden og forarbeidene skiller imidlertid ikke Høyesterett mellom de ulike bokstavene, og Høyesterett bruker sågar et tolkningsmoment som er utledet fra bokstav b for å underbygge slutningen. Dommen er også forholdsvis ny, slik at det ikke har skjedd rettsutvikling av betydning etter den.

### **2.2.2 Må tidfestingsfeil skyldes feil rettsanvendelse?**

En annen problemstilling ved tolkningen av Global-dommen er om tidfestingsfeil må skyldes feil rettsanvendelse, slik at nettometoden ikke kan komme til anvendelse for feil anvendelse av skattelovens tidfestingsregler som skyldes feil av teknisk karakter, forglemmelser, m.fl. Et eksempel kan illustrere problemstillingen.

Det kan tenkes at den skattepliktige utgiftsfører påkostninger som skulle vært aktivert og avskrevet på saldo, jf. skatteloven § 14-40 flg. Dette vil være feil anvendelse av tidfestingsreglene. Feilen kan skyldes at den skattepliktige har tolket skattelovens regler om aktiveringsplikt feil. Feilen kan også skyldes at påkostningen ikke ble aktivert fordi den som utarbeidet skattemeldingen ikke var klar over den, eller at en teknisk feil i systemet for å utarbeide skattemeldingen gjorde at påkostningen ble kostnadsført direkte. Spørsmålet er om måten feilen har oppstått på kan få betydning for om nettometoden kan komme til anvendelse.

Siste setning i Global-dommen avsnitt 46 sammenholdt med første setning i avsnitt 47 kan forstås som at det med misforståelse av tidfestingsreglene siktes til at den skattepliktige aktivt må ha tatt stilling til tidfestingssspørsmålet for at feilen kan anses som en tidfestingsfeil, jf. saksforholdet i Tuva Eiendom-dommen.

Når hele avsnitt 47 leses i sammenheng med avsnitt 46, synes imidlertid kjernen i Høyesteretts argumentasjon å være at begrepet tidfestingsfeil viser til feil anvendelse av de skatterettslige tidfestingsreglene, og ikke til på hvilken måte tidfestingsreglene er feil anvendt. Høyesterett synes derfor ikke å utelukke at en tidfestingsfeil kan ha oppstått som følge av en forglemmelse, unnlattelse eller teknisk eller menneskelig feil.

Denne tolkningen har gode rettstekniske grunner for seg. Uavhengig av hvordan feilen i eksempelet over er oppstått, er det klart at den skattepliktige kun har oppnådd en kredittfordel. Formålet med nettometoden taler derfor for at den kommer til anvendelse.

Dersom rettsvirkningen skulle avhenge av hvordan feilen hadde oppstått, vil dette kunne føre til vanskelige bevisvurderinger, siden det ikke fremgår av den innleverte skattemeldingen hva som var årsaken til feilen. Effektivitetshensyn tilsier derfor også at det ikke skilles mellom ulike måter tidfestingsfeilen kan ha oppstått på.

Det kan på denne bakgrunn ikke innfortolkes et krav i Global-dommen om at den skattepliktige aktivt må ha tatt stilling til tidfestingsreglene for at feilen skal kvalifisere som en tidfestingsfeil. Det er tilstrekkelig at tidfestingsreglene rent faktisk er anvendt feil.

### **2.2.3 Hvilke feil anses som tidfestingsfeil?**

Høyesterett konkluderer med at nettometoden kan komme til anvendelse ved tidfestingsfeil, men ikke ved andre feil. Et sentralt spørsmål er derfor hvilke feil som anses som tidfestingsfeil.

Tidfestingsreglene handler om når – i hvilken skatteleggingsperiode – en inntektspost skal skatlegges eller en kostnad kan fradras.<sup>21</sup> Inntekter skal som hovedregel tidfestes «i det året da fordelten tilflyter skattyteren», jf. skatteloven § 14-2 første ledd. Tilsvarende skal «en kostnad fradras i det året da det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke eller innfri kostnaden», jf. skatteloven § 14-2 annet ledd. Det er flere unntak fra hovedreglene, for eksempel skal lønnsinntekter som hovedregel tidfestes på utbetalingstidspunktet (kontantprinsippet), jf. skatteloven § 14-3 første ledd. Et eksempel på feil anvendelse av tidfestingsreglene ble gitt innledningsvis, der vederlaget for den immaterielle eiendelen ble fradragført for tidlig.

---

<sup>21</sup> Zimmer (2018) s. 338.

Eksempler på feil som faller utenfor tidfestingsfeilbegrepet er feil som skyldes at en inntekt eller kostnad er tilordnet feil skattesubjekt, misforståelse av regler knyttet til unntak for fradragsrett, feil ved utarbeidelsen av skattemeldingen, som fortegnsfeil, regne- og skrivefeil og ren feilutfylling av skjemaene. Det kan også tenkes at misforståelse av faktum kan lede til feil anvendelse av skattereglene, for eksempel at den som utarbeider skattemeldingen ikke er klar over at selskapet er ilagt en bot som ikke er fradragsberettiget.

## 2.3 Bokstav a

Bokstav a regulerer de tilfellene der feilen automatisk vil reverseres i fremtidige skatleggingsperioder. Skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd bokstav a lyder:

*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 den skattepliktige, ville ha ført til en tilsvarende skattebyrde i senere perioder*

Det må foreligge «uriktige eller ufullstendige opplysninger», «en skattebesparelse», og årsakssammenheng mellom skattebesparelsen og opplysningssvikten. Dette tilsvarer vilkårene for å ilegge tilleggsatt, og forutsettes oppfylt.<sup>22</sup> Videre er det et vilkår at skattebesparelsen vil reverseres i sin helhet («tilsvarende») i senere skatleggingsperioder. Ordlyden «ville» gir anvisning på at feilen ville ha reversert uavhengig av om feilen hadde blitt oppdaget eller ikke, og uavhengig av om den skattepliktige gir nye opplysninger eller ikke. Forarbeidene viser i denne sammenheng til at feilen må reverseres «automatisk»:<sup>23</sup>

*Uttrykket automatisk indikerer at opprettingen skjer uten at det er behov for nye opplysninger fra skattyter, kontrolltiltak eller nye vurderinger for at reverseringen skal inntre.*

Det følger av ordlyden og forarbeidene at det ikke skal være nødvendig å gjøre antakelser om hva som vil skje i fremtidige inntektsår - feilen ville reversert om den hadde forblitt

---

<sup>22</sup> Jf. punkt 1.2. At § 14-3 første ledd taler om «skattemessige fordeler» og § 14-5 fjerde ledd bokstav a om «en skattebesparelse» antas ikke å ha materiell betydning.

<sup>23</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) s. 55.



uoppdaget, gitt de opplysninger som allerede er gitt. Dette er i overenstemmelse med begrunnelsen for bestemmelsen, som fremkommer i Tuva Eiendom-dommen:

*(62) Ved tidfestingsfeil med såkalt automatisk reversering gjør effektivitetshensyn seg ikke gjeldende. Da vil for lavt nettoskattegrunnlag ett år uten videre motvirkes fullt ut i ett eller flere senere år som følge av den automatiske sammenhengen mellom skattegrunnlagene fra år til år, jf. NOU 2003:7 Tilleggsskatt m.m. side 118. [...]*

«Effektivitetshensyn» viser til Høyesteretts begrunnelse i Bøhn-dommen, om at det ville by på vanskelige bevisproblemer dersom skattemyndighetene skulle måtte vurdere sannsynligheten for hvorvidt de skattepliktige ville oppgitt en inntekt i en fremtidig skatleggingsperiode.<sup>24</sup> I Tuva Eiendom-dommen slår Høyesterett fast at effektivitetshensyn ikke gjør seg gjeldende for feil som reverseres automatisk. Felles for feilene som subsumeres under bokstav a blir da at det ikke gjør seg gjeldende usikkerhet om hvorvidt feilen reverseres eller ikke.

Forarbeidene gir eksempler på tre typetilfeller feil som reverseres automatisk:<sup>25</sup>

*Eksempler på tidfestingsfeil som automatisk reverseres, er for tidlig utgiftsføring av en senere fradragsberettiget post, føring av driftsmiddel inn på uriktig saldogruppe med høyere avskrivningssats enn den korrekte, og unnlatt prosentvis inntektsføring av korrekt etablert positiv gevinst- og tapskonto eller annen inntektssaldo.*

I de to sistnevnte eksemplene vil skattereglene med nødvendighet føre til at feilen reverseres i senere skatleggingsperioder, siden både avskrivningssatser og sats for inntektsføring av gevinst- og tapskonto følger direkte av skatteloven. Dette var tilfelle i Esso-dommen,<sup>26</sup> der for høye avskrivninger i 1993 og 1994 ville ført til tilsvarende lavere avskrivninger i 1995 og 1996. Det samme vil gjelde for de to sakene der Oljeskattekontoret hadde ilagt tilleggsskatt etter nettometoden før Bøhn-dommen ble avsagt, der det ene selskapet hadde utgiftsført produksjonsomkostninger som skulle vært aktivert, og det andre selskapet hadde ført avskrivning på driftsmidler fire år for tidlig.<sup>27</sup> Bokstav a kan på denne bakgrunn sies å regulere de «klassiske» tidfestingsfeilene.

---

<sup>24</sup> Se punkt 3.4.2 for gjennomgang av Bøhn-dommen.

<sup>25</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) s. 55.

<sup>26</sup> Utv. 2000 s. 417.

<sup>27</sup> Henholdsvis KFO (1991) og OSN (1993).

Forarbeidene nevner også for tidlig utgiftsføring av en senere fradragsberettiget post som eksempel på feil som vil reverseres automatisk. Et eksempel kan være at husleie for november 2021 til januar 2022 faktureres på samme faktura, og at selskapet krever fradrag for hele fakturaen, inkludert husleien for januar 2022, i skatleggingsperioden 2021. Feilen vil reverseres i 2022, så lenge det ikke kreves fradrag for husleien for januar 2022 også i 2022.

På grunn av risikoen for at husleien i tillegg fradragsføres i 2022, kan det anføres at typetilfellet i eksempelet ikke anses som en feil som reverseres automatisk. Bokstav c vil da kunne komme til anvendelse istedenfor bokstav a. På den annen side kan forarbeidenes eksempel om utgiftsføring av en senere fradragsberettiget kostnad muligens forstås dithen at risikoen for dobbeltføring anses som så liten at feilen likevel anses for å reverseres automatisk. Tuva Eiendom-dommen kan på sin side forstås som at det ikke skal gjøre seg gjeldende usikkerhet ved om feil som reverseres automatisk faktisk reverseres, se drøftelsen i punkt 3.4.3. Dette taler for at det konkrete eksempelet vurderes etter bokstav c.

Eksempler på andre feil som vil reverseres automatisk er når et driftsmiddel avskrives før det er ferdig tilvirket i strid med skatteloven § 14-30 flg., når aktiveringspliktige påkostninger fradragsføres direkte, og når avskrivbare driftsmidler utgiftsføres direkte. Feilen vil også reverseres automatisk dersom den skattepliktige nedskriver saldo med gevinst ved ufrivillig realisasjon når vilkårene for dette ikke er oppfylt, og gevinsten istedenfor skulle vært inntektsført med 20 prosent årlig på gevinst- og tapskontoen, se skatteloven §§ 14-70 annet og tredje ledd og 14-44 fjerde ledd. Automatisk reversering begrunnes i dette tilfellet med at gevinsten kommer til beskatning i form av reduserte avskrivninger over driftsmiddelets levetid.

## 2.4 Bokstav b

Bokstav b regulerer de tilfellene der feilen er reversert i en senere skatleggingsperiode, før skattemyndighetene har tatt opp forholdet. Skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd bokstav b lyder:

*Tidfestingsfeil foreligger i denne sammenheng når*

- b. den skattepliktige selv har oppgitt skattegrunnlaget i senere perioder, eller unnlatt å fradragsføre kostnaden i senere perioder, før skattemyndighetene har tatt opp forholdet.*

Det er «den skattepliktige selv» som må ha foretatt reverseringen. Dersom korreksjonen kommer etter initiativ fra skattemyndighetene, kommer ikke bokstav b til anvendelse.

Reversering må være skjedd i «senere perioder». Bokstav b kommer derfor ikke til anvendelse når feilen korrigeres ved å sende inn ny skattemelding for samme skatleggingsperiode som feilen ble begått. I disse tilfellene vil den skattepliktige normalt være fritatt for tilleggsskatt etter reglene om frivillig retting, jf. skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav d.

Bokstav b kommer heller ikke til anvendelse når den skattepliktige har fradragsført en kostnad i en for sen skatleggingsperiode. Feilen er da allerede reversert når skattemyndighetene oppdager feilen, men i omvendt rekkefølge av de tilfellene bokstav b regulerer. Antakelig vil forholdet bli ansett unnskyldelig, siden den skattepliktige i et slikt tilfelle har gjort en feil til sin ugunst når begge skatleggingsperiodene ses samlet. Som tidligere omtalt kan skattemyndighetene ikke ilegge tilleggsskatt når det foreligger unnskyldelige forhold, jf. skatteforvaltningsloven § 14-3 annet ledd.

Korreksjonen må skje før skattemyndighetene har «tatt opp» forholdet. Spørsmålet er på hvilket tidspunkt forholdet er tatt opp.

Ifølge ordlyden må skattemyndighetene i det minste ha identifisert forholdet. Ordlyden gir imidlertid ikke nærmere anvisning på hvilket tidspunkt saken er tatt opp. Etter forarbeidene må korreksjon skje «før feilen oppdages av ligningsmyndighetene».<sup>28</sup>

Skatteforvaltningsloven § 12-6 første ledd fastsetter fristen for å «ta opp» saker til endring. Etter fristbestemmelsen anses saken normalt å være tatt opp først når skattemyndighetene skriftlig har anmodet den skattepliktige om å redegjøre for bestemte forhold i skattemeldingen.<sup>29</sup> Reelle hensyn i form av hensynet til sammenhengen i regelverket taler for at «tatt opp» tolkes likt etter bokstav b og etter fristbestemmelsen.

Det kan imidlertid argumenteres for at bestemmelsen i bokstav b har mer til felles med regelen om frivillig retting i skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav d enn fristbestemmelsen, noe som kan illustreres med et eksempel. Dersom det blir allment kjent at skattemyndighetene skal ta opp saker, for eksempel med utgangspunkt i en lignende lekkasje som Panama Papers,

---

<sup>28</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) s. 55.

<sup>29</sup> Se Prop. 38 L (2015-2016) avsnitt 18.8.4.2 s. 183. Se også NS 93/2019.

kan det tenkes at berørte skattepliktige ønsker å korrigere tidligere opplysningssvikt for å unngå tilleggsskatt. Skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav d fritar i et slikt tilfelle ikke for tilleggsskatt, siden rettingen ikke anses «frivillig».<sup>30</sup> Det vil ikke føre til god sammenheng i regelverket dersom de skattepliktige istedenfor kan foreta rettingen på feil skatleggingsperiode før skattemyndighetene tar kontakt, for derved å få beregnet tilleggsskatt etter nettometoden i medhold av bokstav b. Hensynet til å unngå omgåelse gjør seg ikke gjeldende ved tolkning av «tatt opp» i fristbestemmelsen, og kan begrunne at begrepet tolkes ulikt i de to bestemmelsene. Hensynet til å unngå omgåelse av regelen om frivillig retting taler derfor for at saken anses tatt opp etter bokstav b når adgangen til frivillig retting er avskåret etter skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav d.

Saken er etter dette «tatt opp» når forholdet oppdages av skattemyndighetene, jf. forarbeidene, som vil være når adgangen til frivillig retting er avskåret.

Bokstav b har sin bakgrunn i Høyesteretts obiter dictum i Tuva Eiendom-dommen:

*(63) Også når beløpet er inntektsført i et senere skatteår før ligningsmyndighetene har tatt opp spørsmålet, kan man vanligvis legge til grunn at det foreligger en ren tidfestingsfeil og ikke skattesvik. Heller ikke da tilsier effektivitetshensyn at bruttometoden benyttes, og likebehandlingshensyn taler for at samme beregningsmetode brukes her som ved feil med automatisk reversering, altså nettometoden.*

Høyesterett begrunner bokstav b med at effektivitetshensyn ikke gjør seg gjeldende, slik som for bokstav a. Når feilen er reversert vil det med sikkerhet kunne fastslås at den skattepliktige kun har oppnådd en kredittfordel, uten at det trengs bevis for at reversering vil skje.

I kjernen av lovens ordlyd er de tilfellene der en kostnad er fradragført en periode for tidlig, uten at det er krevd fradrag for den i korrekt periode. Et praktisk eksempel er forsikring, som ofte blir fakturert for ett år fra dato til dato, for eksempel fra 30. juni 2020 til 30. juni 2021. Når selskapet kostnadsfører hele fakturaen i 2020 uten å kreve fradrag i 2021 vil dette være en tidfestingsfeil etter bokstav b, forutsatt at skattemeldingen for 2021 er levert og viser at feilen er reversert. Dersom feilen oppdages før skattemeldingen for 2021 leveres inn, vil det måtte vurderes om bokstav a eller c kommer til anvendelse.

---

<sup>30</sup> Om kravet til frivillighet, se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) s. 46-47.

Spesielt for bokstav b er at det ikke har vært saker i domstolene der bokstav b har vært påberopt, til forskjell fra bokstav a og c. Det finnes derfor ikke eksempler fra rettspraksis på at skattemyndighetene har ilagt tilleggsskatt etter bruttometoden for feil som allerede er reversert.

## 2.5 Bokstav c

Bokstav c regulerer tidfestingsfeil som ikke er reversert på tidspunktet den oppdages av skattemyndighetene, men der den skattepliktige sannsynliggjør at reversering ville skjedd i det hypotetiske scenarioet at skattemyndighetene ikke oppdaget feilen. Bokstav c er en lovfesting av rettssetningen i Tuva Eiendom-dommen, og vil kunne komme til anvendelse ved misforståelse av tidfestingsreglene som ikke omfattes av bokstav a eller bokstav b. Eksempler er feil anvendelse av reglene om tidfesting av lønnsinntekter, gjeldsrenter og nedskrivning av fordringer.

Skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd bokstav c lyder:

*Tidfestingsfeil foreligger i denne sammenheng når*

- c. skattemyndighetene har tatt opp forholdet, men den skattepliktige sannsynliggjør at grunnlaget uansett ville blitt tatt med eller kostnaden unnlatt fradragsført i senere perioder.*

«[S]kattemyndighetene» må ha «tatt opp» forholdet. Virkeområdet avgrenses derfor mot bokstav b, der det er «den skattepliktige selv» som må ha tatt opp forholdet. For vurderingen av når saken er «tatt opp» vises det til vurderingen under bokstav b.

«[S]annsynliggjør» gir anvisning på at det må foretas en bevisvurdering av hvorvidt feilen vil reverseres i fremtidige inntektsperioder. Hva gjelder beviskravet fremgår det av forarbeidene at «forholdet [skal] anses som en tidfestingsfeil når feilen mest sannsynlig ville blitt motvirket et senere år.<sup>31</sup> «[M]est sannsynlig» må forstås som at beviskravet er alminnelig sannsynlighetsovervekt, ved at det mest sannsynlige av de to alternativene (reversering eller ikke reversering) som skal legges til grunn. Det er ifølge ordlyden «den skattepliktige» som

---

<sup>31</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) s. 55.

har bevisbyrden for at reversering vil skje. Dette innebærer at den skattepliktige må bevise at det er mer sannsynlig at reversering vil skje enn at reversering ikke vil skje.

Ordlyden er taus om hvilke momenter som kan inngå i sannsynlighetsvurderingen.

Utgangspunktet er da at den skattepliktige kan føre de bevisene vedkommende ønsker, og at forvaltningen og domstolene fritt vurderer hvilken vekt bevisene skal ha, jf. prinsippene om fri bevisføring og fri bevisbedømmelse i norsk sivilprosess.<sup>32</sup>

Sannsynlighetsvurderingen er den vanskeligste delen når bokstav c skal anvendes i praksis. Det kan derfor stilles spørsmål ved hvilke momenter som kan tenkes å være relevante.

Dersom det er berettiget tvil om når tidfestingen skal skje, vil dette kunne tilsi at inntekten vil bli oppgitt til beskatning en senere periode, slik det ble lagt til grunn Tuva Eiendom-dommen. Motsatt viser eksempelet i forarbeidene med tidfesting av arbeidsinntekt at det kan være mindre sannsynlig («neppe») at feilen vil reverseres dersom tidfestingsspørsmålet volder liten eller ingen tvil.<sup>33</sup> Dersom den skattepliktige kan dokumentere at inntekten allerede er bokført, men i en senere periode, vil dette kunne tilsi at det er sannsynliggjort at reversering vil skje.<sup>34</sup> Dersom feilen har oppstått i slutten av skattleggingsperioden, kan dette indikere at feilen ville blitt reversert i påfølgende skattleggingsperiode.<sup>35</sup> Er den skattepliktige særlig kyndig, skal det ifølge forarbeidene mer til for at den skattepliktige kan sannsynliggjøre reversering på grunnlag av at tidfestingsspørsmålet var tvilsomt.<sup>36</sup>

I Invex-dommen hadde selskapet ført fradrag for tap på fordring som følge av feilkobling i årsoppgjørprogrammet der skattemeldingen ble utarbeidet.<sup>37</sup> Feilkoblingen førte til at endring i midlertidige forskjeller ble feil.<sup>38</sup> Lagmannsretten fant det ikke sannsynliggjort at feilen ville blitt reversert året etter. Kjernen i argumentasjonen synes å være at reversering av den opprinnelige feilen i år 1 ville være avhengig av at selskapet gjorde en ny feil i år 2, som heller ikke ble oppdaget. Det kan tenkes at den som utarbeider skattemeldingen i år 2 oppdager feilen og korrigerer den i år 2, uten å se at feilen også må korrigeres i år 1 for at

---

<sup>32</sup> Prinsippet om fri bevisvurdering er lovfestet i tvisteloven § 21-2 første ledd.

<sup>33</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) s. 55. Se også Global-dommen avsnitt 59 og 60 for Høyesteretts tolkning av disse forarbeidsuttalelsene.

<sup>34</sup> Dette er også lagt til grunn i svensk rett, se Prop. 1991/92: 43 s. 69 og 111.

<sup>35</sup> Jf. svensk rett, se Prop. 1991/92 :43 s. 111.

<sup>36</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) s. 55.

<sup>37</sup> Utv. 2016 s. 1288 (lagmannsrettsdom).

<sup>38</sup> Utregning av skattepliktig inntekt for selskaper tar utgangspunkt i regnskapsmessig resultat. Resultatet i regnskapet må justeres for tidfestingsforskjeller mellom regnskapsreglene og skattereglene i form av endring i midlertidige forskjeller, slik at skattepliktig inntekt blir korrekt.

reversering skal skje. Feilen skyldtes imidlertid ikke feil anvendelse av skattelovens tidfestingsregler, og lagmannsretten viser også til at feilen faller utenfor virkeområdet til skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd. Lagmannsrettsdommen har ikke prejudikatverdi, men har likevel illustrasjonsverdi ved å vise hvordan bevisvurderingen ble foretatt i den konkrete saken.

# **3 Kan nettometoden komme til anvendelse med utgangspunkt i en tolkning av «den skattemessige fordelten som er eller kunne ha vært oppnådd» i skatteforvaltningsloven § 14-5 første ledd?**

## **3.1 Problemstilling**

### **3.1.1 Innledning**

Tilleggsskatt skal beregnes med en prosentandel av «den skattemessige fordelten som er eller kunne ha vært oppnådd», jf. skatteforvaltningsloven § 14-5 første ledd. Problemstillingen i dette kapittelet er om nettometoden kan komme til anvendelse med utgangspunkt i en tolkning av begrepet skattemessig fordel, og i tilfelle i hvor stort omfang. Drøftelsen vil ta utgangspunkt i to eksempler der feilene ikke er tidfestingsfeil, slik at skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd ikke kommer til anvendelse.

I eksempel 1 krever den skattepliktige fradrag for en ikke-fradragsberettiget bot. Fradraget reverseres året etter, før skattemyndighetene tar opp saken. Eksempel 1 illustrerer typetilfellet der feilen reverseres før skattemyndighetene tar opp saken, sml. skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd bokstav b.

I eksempel 2 krever den skattepliktige fradrag for en regnskapsmessig avsetning for garantikostnader. Eksempel 2 illustrerer typetilfellet der det er usikkert om feilen vil reverseres, sml. skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd bokstav c.

Det blir ikke presentert et eget eksempel for feil som reverseres automatisk. Dette er dels fordi feil som reverseres automatisk nok vil være mest praktisk for tidfestingsfeil som allerede omfattes av skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd bokstav a, og dels fordi det ikke er usikkert at feilen reverseres når den reverseres automatisk, slik at argumentasjonen for



eksempel 1 i stor grad også vil kunne anvendes for feil som reverseres automatisk. Eksempelene anses på denne bakgrunn å være dekkende for de hovedgrupper feil som kan oppstå.

### 3.1.2 Eksempel 1 – bot uten fradragsrett

I et tenkt eksempel fattet Konkurransetilsynet vedtak om å ilegge et selskap en bot på kr 10 millioner i 2019 for brudd på konkurranselovgevingen. Selskapet gikk umiddelbart til sak mot Konkurransetilsynet for å få vedtaket kjent ugyldig. Boten var ikke skattemessig fradragsberettiget,<sup>39</sup> men var behandlet som en kostnad i regnskapet i tråd med det regnskapsrettslige forsiktighetsprinsippet, jf. regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 4. Ved en ubevisst feil la selskapet regnskapsmessig behandling av boten også til grunn skattemessig, med den følge at boten feilaktig ble fradragsført skattemessig i 2019.

Året etter, i 2020, fikk selskapet rettens medhold i at boten ikke skulle ilegges. Boten ble ført som en kostnadsreduksjon i regnskapet i 2020 med samme beløp som den var kostnadsført med året før. Heller ikke i 2020 fanget selskapet opp at boten skulle behandles ulikt regnskaps- og skattemessig, med den følge at boten ble inntektsført også skattemessig. Skattemyndighetene kontrollerte i 2021 skattemeldingene for skattleggingsperiodene 2019 og 2020. Det ble da oppdaget at skattepliktig inntekt var kr 10 millioner for lav i 2019, og kr 10 millioner for høy i 2020. Skattemyndighetene og selskapet var enige om at feilene var oppstått ved en ubevisst feil som følge av mangelfull utarbeidelse og kvalitetssikring av skattemeldingen.

Spørsmålet blir om nettometoden kommer til anvendelse. Spørsmålet har stor betydning for den skattepliktige, siden tilleggsskatt etter bruttometoden vil utgjøre kr 440 000, mens tilleggsskatt etter nettometoden vil utgjøre kr 5 691.<sup>40</sup>

Det er klart at feilen ikke skyldes feil anvendelse av skattelovens tidfestingsregler, siden boten ikke er fradragsberettiget, og dermed aldri skal tidfestes. Nettometoden kan derfor ikke komme til anvendelse i medhold av skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd bokstav b. Etter en økonomisk vurdering er nettometoden den korrekte beregningsmetoden, siden

---

<sup>39</sup> Skatte-ABC (2019) s. 303 avsnitt 1.1.

<sup>40</sup> Beregningen av tilleggsskatten etter både brutto- og nettometoden er vedlagt oppgaven.

selskapet med 100 prosent sikkerhet kun har oppnådd en kredittfordel, netto nominell skattefordel er 0.

Det kan anføres at bruttometoden i et slikt tilfelle fører til en uforholdsmessig reaksjon. Tilleggsskatt skal ilegges med 20 prosent av den skattemessige fordelten som er eller kunne ha vært oppnådd. Ilagt tilleggsskatt etter bruttometoden vil utgjøre hele 1 546 prosent av den skattemessige fordelten selskapet rent faktisk har oppnådd, og tilleggsskatten etter bruttometoden vil være 77 ganger høyere enn tilleggsskatt etter nettometoden.<sup>41</sup> Til sammenligning viste Høyesterett til et regneeksempel i Tuva eiendom-dommen der tilleggsskatten etter bruttometoden var 10 ganger høyere enn etter nettometoden.<sup>42</sup> Høyesterett uttalte at «[d]ette [regneeksempel] viser at illeggelse av tilleggsskatt etter bruttometoden lett vil kunne bli en uforholdsmessig reaksjon.»

### 3.1.3 Eksempel 2 – fradrag for regnskapsmessig garantiavsetning

En båtmotorprodusent, RoyceRolls AS, oppdager en feil på en bestemt motortype som gjør at en komponent i alle motorene av samme type må skiftes. Feilen oppdages i desember 2020. Det vil påløpe kostnader knyttet til at reisemontører må skifte komponenten i skipene som går i trafikk verden rundt. Selskapet estimerer kostnaden til 10 millioner, og i tråd med det regnskapsrettslige forsiktighetsprinsippet blir kostnaden resultatført i regnskapet, jf. regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 4. Kostnaden er imidlertid ikke pådratt skattemessig, og er derfor ikke fradragsberettiget.<sup>43</sup>

Den som utarbeider skattemeldingen er ikke klar over den regnskapsmessige kostnadsføringen, og justerer ikke regnskapsmessig resultat i form av midlertidige forskjeller. Selskapet krever derfor feilaktig skattemessig fradrag for kostnaden. Før innlevering av neste års skattemelding oppdager skattemyndighetene feilen som en del av en større kontroll. Selskapet anfører at det er sannsynlig at feilen ville blitt reversert i skattemeldingen for 2021, ved at også reverseringen av avsetningen ville inngått i skattepliktig inntekt. Anførselen ble underbygget av relevante bevis. Etter en vurdering av bevisene kommer skattemyndighetene til at reversering mest sannsynlig vil skje. Reversering vil imidlertid ikke skje automatisk,

---

<sup>41</sup> Den skattemessige fordelten etter nettometoden er  $5\,691/0,2 = 28\,456$ . Beregningen er vist i vedlegg.  $440\,000 / 28\,456 = 1\,546$  prosent.  $440\,000 / 5\,691 = 77$ .

<sup>42</sup> Avsnitt 59.

<sup>43</sup> Jf. det skatterettslige kravet om at kostnaden må være «pådratt», jf. skatteloven § 6-1 første ledd.

siden reversering av feilen i 2020 er avhengig av at selskapet ville begått en ny feil i 2021, ved å inntektsføre en ikke skattepliktig reversering av avsetningen.<sup>44</sup> Det er derfor mulig at feilen ikke ville reversert.

Skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd bokstav c kommer ikke til anvendelse, da feilen skyldtes en misforståelse av det skatterettslige oppofrelseskravet i skatteloven § 6-1 første ledd, og ikke misforståelse av tidfestingsreglene. Tilleggsskatt skal da i utgangspunktet ilegges etter bruttomethoden, med mindre nettometoden følger av skatteforvaltningsloven § 14-5 første ledd.

Som for eksempel 1 med den ikke fradragsberettigede boten kan det anføres at bruttomethoden gir et uforholdsmessig resultat for eksempel 2, siden det er sannsynliggjort at den skattepliktige kun har oppnådd en kredittfordel. Men siden det ikke er sikkert at feilen vil bli reversert, slik som i eksempel 1, vil det nok ikke være like uforholdsmessig å ilegge tilleggsskatt etter bruttomethoden i eksempel 2. Som i eksempel 1 vil tilleggsskatten etter bruttomethoden være 77 ganger høyere enn etter nettometoden, og tilleggsskatten vil utgjøre 1 546 prosent av den skattemessige fordelens selskapet ville oppnådd.

## 3.2 Lovtekst

Hovedregelen for fastsettelse av beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt fremkommer av skatteforvaltningsloven § 14-5 første ledd:

*Tilleggsskatt beregnes med 20 prosent av den skattemessige fordelens som er eller kunne ha vært oppnådd.*

I utgangspunktet kan både nettometoden og bruttomethoden innfortolkes i «den skattemessige fordelens». Begge metoder vil være dekket av ordlyden, siden bruttomethoden og nettometoden er to ulike måter å fastsette den skattemessige fordelens på, avhengig av hvilken fordel den skattepliktige rent faktisk har oppnådd.

At begge metoder er dekket av ordlyden samsvarer med rettstilstanden før nettometoden ble lovfestet. Tilleggsskatt skulle da fastsettes «i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt», jf. ligningsloven § 10-2 nr. 1. I Tuva Eiendom-dommen innfortolket Høyesterett

---

<sup>44</sup> Se punkt 2.3 for det nærmere innholdet av automatisk reversering.

nettometoden i denne ordlyden.<sup>45</sup> Etter lovfestingen av nettometoden ble ordlyden videreført i ligningsloven § 10-4 nr. 1, som igjen ble videreført i skatteforvaltningsloven § 14-5 første ledd med noen språklige justeringer, uten at dette endret rettstilstanden.<sup>46</sup>

Ordlyden i skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd synes heller ikke å utelukke at nettometoden kan følge av første ledd, da fjerde ledd etter sin ordlyd ikke regulerer andre tilfeller enn dem som skyldes tidfestingsfeil.

Det er imidlertid relativt lenge siden 2006 da Tuva Eiendom-dommen ble avsagt, og i ettertid har nettometoden blitt lovfestet i skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd. Det må derfor vurderes om det har skjedd en etterfølgende endring av rettstilstanden som tilsier at nettometoden likevel ikke kan komme til anvendelse med utgangspunkt i skatteforvaltningsloven § 14-5 første ledd. Spørsmålet er om skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd uttømmende regulerer når nettometoden kan komme til anvendelse. Det vil først vurderes hvilke slutninger som kan trekkes fra forarbeidene til lovfestingen av nettometoden i ligningsloven § 10-4 nr. 4.

### 3.3 Forarbeider

Ofte inneholder forarbeidene merknader om loven er uttømmende eller ikke. I forarbeidene til lovfestingen av nettometoden er ikke spørsmålet eksplisitt omtalt. Dette kan forstås som at loven var ment å regulere uttømmende når nettometoden kommer til anvendelse. På den annen side er det også tenkelig at lovgiver ikke har ment å ta stilling til problemstillingen, og nøydt seg med å kodifisere nettometoden ved tidfestingsfeil basert på Høyesteretts premisser i Tuva Eiendom-dommen. Tausheten krever en nærmere analyse av forarbeidene, for å se hvilke tolkningsbidrag som kan utledes av dem.

Departementet uttaler at:<sup>47</sup>

*Strengt tatt følger den gjeldende beregningsmetoden ved tidfestingsfeil av hovedregelen, det vil si at tilleggsskatten skal beregnes av den skatt som er eller kunne*

---

<sup>45</sup> Avsnitt 53 flg.

<sup>46</sup> Prop. 38 L (2015-2016) s. 218.

<sup>47</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) s. 55.

*vært unndratt. Departementet ser det likevel som hensiktsmessig å lovfeste denne beregningsmåten i en særskilt bestemmelse.*

Første setning kan forstås dithen at skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd gir eksempler på tilfeller der den skattepliktige kun har oppnådd en kredittfordel, og at det avgjørende for om nettometoden kommer til anvendelse er om den skattepliktige rent faktisk har oppnådd en kredittfordel. Første setning kan derfor åpne for at fjerde ledd ikke uttømmende regulerer i hvilke tilfeller nettometoden kommer til anvendelse.

Andre setning kan imidlertid tas til inntekt for det motsatte synspunktet, siden «denne» beregningsmetoden ble lovfestet i «en særskilt» bestemmelse. Uttalelsen kan synes å forutsette at lovgivers intensjon er å angi uttømmende i hvilke tilfeller tilleggsskatt skal beregnes etter nettometoden.

På den annen side kan «denne beregningsmåten» forstås som at lovgiver av hensyn til forutberegnelighet («hensiktsmessig») har ønsket å lovfeste hvordan selve beregningen etter nettometoden skal skje («nettofordelen ved den utsatte beskatningen»). Dette kan tolkes som at det ikke har vært lovgivers siktemål å uttale seg uttømmende om i hvilke tilfeller nettometoden kan komme til anvendelse, som er et annet spørsmål enn hvordan beregningen skal skje.

Høyesterett innfortolket nettometoden i hovedregelen om beregning av tilleggsskatt i ligningsloven § 10-2 nr. 1 i Tuva Eiendom-dommen. Dersom det ved lovfesting var lovgivers intensjon å begrense rekkevidden av hovedregelen eller å korrigere en uønsket rettstilstand, vil det kunne anføres at det ville vært naturlig at dette fremkom eksplisitt av forarbeidene. Dette kan tale for at fjerde ledd ikke uttømmende regulerer i hvilke tilfeller nettometoden kan komme til anvendelse.

Det samme argumentet gjør seg også gjeldende for utforming av hovedregelens ordlyd da nettometoden ble lovfestet. Hovedregelen for beregning av tilleggsskatt i ligningsloven § 10-2 nr. 1 ble ved lovfesting av nettometoden videreført i ligningsloven § 10-4 nr. 1 med kun mindre språklige justeringer. Dersom lovgiver aktivt ville hindre at nettometoden kom til anvendelse på flere typetilfeller enn dem som var direkte lovregulert, er det naturlig å legge til grunn at ordlyden i hovedregelen ville blitt endret, slik at det ikke oppsto tolkningstvil.

Videre vil det antakelig være vanskelig å ha oversikt over alle typetilfellene som kan tenkes å aktualisere spørsmålet om nettometoden bør komme til anvendelse. Forarbeidene synes ikke å ta direkte stilling til i hvilke typetilfeller nettometoden generelt kan komme til anvendelse - de nøyer seg med å vise til foreliggende rettspraksis på tidspunktet for lovfesting, som er forholdsvis sparsom. Forarbeidene til lovfesting av nettometoden var en oppfølging av tilleggsskatteutvalgets utredning NOU 2003: 7 Tilleggsskatt m.m. Heller ikke i disse forarbeidene er det foretatt en prinsipiell gjennomgang av hvilke typetilfeller som kan berettigede anvendelse av nettometoden. Dette taler for at lovgiver ikke har ment å uttale seg om hvorvidt nettometoden kan tenkes anvendt i andre tilfeller enn dem som har vært behandlet av Høyesterett.

De fleste momentene over taler for at forarbeidene ikke har ment å utelukke at nettometoden også kan komme til anvendelse i medhold av skatteforvaltningsloven § 14-5 første ledd. Det sterkeste motargumentet synes å være at forarbeidenes taushet kan forstås som at det er underforstått at lovfesting er uttømmende. Imidlertid ville det da vært naturlig at forarbeidene hadde foretatt en prinsipiell gjennomgang av når nettometoden kunne komme til anvendelse, heller enn å vise til sparsom rettspraksis. Etter en helhetsvurdering av argumentene over har det de beste grunner for seg å forstå forarbeidene dithen at fjerde ledd ikke uttømmende regulerer når nettometoden kan komme til anvendelse. Forarbeidene utelukker derfor ikke at nettometoden kan komme til anvendelse i eksemplene.

## **3.4 Høyesterettspraksis**

### **3.4.1 Innledning**

I det følgende vil Bøhn-dommen og Tuva Eiendom-dommen bli drøftet i hvert sitt punkt. Slutningene fra dommene samt fra Global-dommen i relasjon til de to eksemplene vil være tema i punkt 3.4.4. Hovedformålet med gjennomgangen av høyesterettspraksis er å utlede hvilke hensyn Høyesterett har vektlagt ved vurderingen av om brutto- eller nettometoden kommer til anvendelse, siden hensyn autorisert av Høyesterett normalt har høy rettskildemessig vekt når overføringsverdien til den konkrete sak er stor. Det kan argumenteres for stor overføringsverdi til drøftelsene i oppgaven siden problemstillingen i oppgaven, som i dommene, er om brutto- eller nettometoden kommer til anvendelse.

### 3.4.2 Bøhn-dommen, Utv. 1995 s. 941

Ligningslovens bestemmelser om tilleggsskatt trådte i kraft 1. januar 1987, og Bøhn-dommen var den første avgjørelsen der Høyesterett vurderte om nettometoden kom til anvendelse. Saken gjaldt ileggelse av tilleggsskatt i to saker i et sakskompleks på til sammen 128 saker, der fonds- og aksjemeglerselskapet Gunnar Bøhn & Co A/S hadde lånt penger til de skattepliktige 30. desember 1986. Rett over nyttår, 2. januar 1987, lånte de skattepliktige pengene tilbake til selskapet. Det var avtalt forskuddsrente på begge lånene. De skattepliktige krevde fradrag for rentekostnadene i 1986 i medhold av det dagjeldende kontantprinsippet for beskatning av renteinntekter og -kostnader. Renteinntektene på lånet til selskapet ble tilsvarende inntektsført i 1987. Reduksjon i skattesats fra 1986 til 1987 på ti prosentpoeng medførte økonomisk gevinst for de skattepliktige. Fonds- og aksjemeglerselskapet tjente på sin side på forskjellen mellom utlåns- og innlånsrenten. De skattepliktige var på tidspunktet for innleveringen av skattemeldingen for 1987 kjent med at Skattedirektoratet hadde etterspurt detaljer om lånearrangementene.

Høyesterett karakteriserte lånetransaksjonene som «rene papirtransaksjoner», og viste til «den minimale innsats av egne midler og den korte reelle løpetid, [at] innlån og utlån var skreddersydd i forhold til hverandre på hver sin side av et årsskifte, og at det ikke ble stilt noen form for sikkerhet.» Høyesterett fant at de objektive vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt var oppfylt, at det ikke forelå unnskyldelige forhold, og at det var grunnlag for å ilegge skjerpet tilleggsskatt.

Deretter vurderte Høyesterett om tilleggsskatten skulle beregnes etter brutto- eller nettometoden for inntektsåret 1986. Det rettslige spørsmålet var hvor høy «den skatt som er eller kunne vært unndratt» var.

Høyesterett ga skattemyndighetene medhold i at tilleggsskatten skulle beregnes for skatten som var unndratt i 1986 (bruttometoden), og uttalte at:

*Jeg finner det vanskelig å oppfatte lovbestemmelsen på annen måte enn at hvert års ligning må vurderes for seg. En annen ordning ville være meget vanskelig å praktisere. Noe rettslig grunnlag for å særbehandle tilfelle hvor skattyteren rent faktisk har foretatt en inntektsføring i et senere skatteår før ligningsmyndighetene har tatt opp spørsmålet, kan jeg ikke se foreligger.*

Høyesterett begrunner anvendelse av bruttometoden med at en annen ordning enn å se hvert års ligning for seg «ville være meget vanskelig å praktisere». Uttalelsen viser trolig til skattemyndighetenes anførsel om at «[d]et er ingen indikasjoner i ligningsloven § 10-2 nr. 2 eller andre bestemmelser om at flere år her skal ses i sammenheng. Et slikt system ville være temmelig umulig å praktisere.» Anførselen er imidlertid ikke nærmere utdypet, og det er derfor ikke umiddelbart klart hvorfor Høyesterett anså nettometoden for å være «meget vanskelig» å praktisere.

I Tuva Eiendom-dommen tolker Høyesterett begrunnelsen i Bøhn-dommen:

*(61) Når inntekten som skulle ha vært oppgitt til beskatning, blir kjent for ligningsmyndighetene før neste års selvangivelse er inngitt, vil man ofte ikke vite sikkert om beløpet ville ha blitt oppgitt til beskatning senere, slik at det er tale om en tidfestingsfeil, eller om det i realiteten dreier seg om skattesvik. Jeg antar at slike betraktninger ligger bak uttalelsen i Bøhn-dommen om at en annen ordning enn bruttometoden ville være meget vanskelig å praktisere.*

Høyesteretts begrunnelse for valg av bruttometoden ser på denne bakgrunn ut til å være at vanskelige bevisvurderinger unngås når bruttometoden kommer til anvendelse. Det må da ikke tas stilling til om feilen vil reverseres i fremtidige skattleggingsperioder for det hypotetiske scenarioet at skattemyndighetene ikke hadde oppdaget feilen. I Tuva Eiendom-dommen bruker Høyesterett begrepet effektivitetshensyn for Bøhn-dommens begrunnelsen for hvorfor bruttometoden skulle komme til anvendelse.<sup>48</sup>

At Høyesterett la så stor vekt på effektivitetshensynet må antakelig ses på bakgrunn av det spesielle saksforholdet i Bøhn-dommen. For det første ble de skattepliktige ansett for å handle grovt uaktsomt ved å delta i lånearrangementet, noe som av preventive hensyn kan ha ført til uvilje mot å la den gunstige nettometoden komme de skattepliktige til gode.<sup>49</sup> For det andre ble de skattepliktige varslet av långiver om at Skattedirektoratet hadde bedt om detaljer om lånearrangementene, slik at de kunne ta hensyn til dette ved utarbeidelse av skattemeldingen.<sup>50</sup> For det tredje omhandlet ikke dommen et tidfestingsspørsmål i tradisjonell

---

<sup>48</sup> Tuva Eiendom avsnitt 62 sammenholdt med avsnitt 61.

<sup>49</sup> I denne retning, se Tuva Eiendom avsnitt 60.

<sup>50</sup> Bøhn-dommen på side 946. Som et apropos kan nevnes at Fløystad (2000) skriver at «[s]lik Oljeskattekontoret har forstått det, er det også slik at de to Bøhn-sakene som ble bragt inn for Høyesterett gjaldt de eneste «snille» kjøperne av Bøhns skattepakker og at de øvrige mer enn hundre skattyterne ikke hadde foretatt noen inntektsføring overhodet.»



forstand, der det vil være spørsmål om en feil i feilføringsåret vil reverseres i fremtidige inntektsår. Inntekts- og kostnadsføringen fulgte av hver sin på papiret separate avtale. Det var derfor ikke spørsmål om rentekostnadene i feilføringsåret ville reverseres i fremtidige inntektsår.

Bøhn-dommen ble i praksis oppfattet som et prejudikat for bruttometoden, og dommen var i samsvar med alminnelig skatteforvaltningspraksis.<sup>51</sup>

Dommen ble sterkt kritisert i juridisk teori.<sup>52</sup> Gjems-Onstad (1996) stilte i klartekst spørsmål ved om Høyesterett kunne regne,<sup>53</sup> og Zimmer (1996) skrev at:<sup>54</sup>

*[d]ommene gjaldt ikke et rent periodiseringsspørsmål, og det er mulig at dommen ikke skal oppfattes som avgjørende for slike spørsmål (skjønt man skulle tro at begrunnelsen hadde samme gyldighet). Det er i hvert fall ikke vanskelig å forestille seg tilfeller hvor dommenes løsning vil lede til meget urimelige resultater hvis de anvendes ved regulære periodiseringsfeil.*

### **3.4.3 Tuva Eiendom-dommen, Utv. 2006 s. 501**

Det skatterettslige spørsmålet i Tuva Eiendom-saken var i hvilken skattleggingsperiode et tilleggsvederlag ved salg av aksjer skulle tidfestes. Spørsmålet ved beregning av tilleggs-skatt var om nettometoden kom til anvendelse når det var sannsynliggjort at feilen ville reverseres året etter.

Tre skattepliktige hadde solgt aksjer i Center Park AS i 2001 mot et fast vederlag og et tilleggsvederlag. Tilleggsvederlaget skulle beregnes på bakgrunn av årsregnskapet for 2001, som av praktiske årsaker ikke ble ferdigstilt før våren 2002. Høyesterett konkluderte med at tilleggsvederlaget skulle tidfestes i 2001, fordi kravet om tilleggsvederlag ble utløst av årsresultatet for 2001. De skattepliktige hadde da fått en «ubetinget rett» til tilleggsvederlaget, jf. det skatterettslige realisasjonsprinsippet i skatteloven § 14-2 første ledd annet punktum. At beløpets størrelse først kunne beregnes i 2002 var ikke av betydning for tidfestingen.

---

<sup>51</sup> NOU 2003: 7 s. 117 og Lignings-ABC 1997 s. 938.

<sup>52</sup> Tuva Eiendom-dommen avsnitt 57.

<sup>53</sup> Gjems-Onstad (1996) s. 772.

<sup>54</sup> Zimmer (1996) s. 2.

De objektive vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt var oppfylt, og det forelå ikke unnskyldelige forhold. Spørsmålet var da om tilleggsskatten skulle beregnes etter brutto- eller nettometoden.

En enstemmig Høyesterett konkluderte med at nettometoden kom til anvendelse, og begrunner dette med at:

*(64) Som jeg allerede har vært inne på, ble feilen i vår sak oppdaget før selvangivelsene for 2002 var inngitt, men det må legges til grunn at skattyterne mest sannsynlig ville ha oppgitt tilleggsvederlaget til beskatning i 2002. Dersom man likevel av effektivitetshensyn bygger på et bruttoprinsipp, vil det samsvare dårlig med uskyldspresumpsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2.*

I Tuva Eiendom-dommen åpner Høyesterett med dette for at også andre hensyn enn effektivitetshensynet kan være relevante ved vurderingen av om netto- eller bruttometoden kommer til anvendelse ved tidfestingsfeil. I avsnitt 65 viser Høyesterett til det EMK-rettslige forholdsmessighetsprinsippet og uskyldspresumpsjonen som motvekt til effektivitetshensynet:

*(65) Den foreliggende saken viser klarere enn Bøhnsaken hvor hardt en bruttoregel kan ramme. Videre legger jeg stor vekt på at det – i tråd med praksis fra Den europeiske menneskerettsdomstol – i dag er sterkt understreket i høyesterettspraksis at tilleggsskatt er straff. Det medfører at forholdsmessighetsprinsippet bør ha større tyngde, og at man må legge særlig vekt på å unngå å komme på kant med uskyldspresumpsjonen. Jeg finner på denne bakgrunnen at tilleggsskatten ved rene periodiseringsfeil må beregnes etter nettometoden.*

Henvisningen til forholdsmessighetsprinsippet viser til at reaksjonen må stå i forhold til den feilen som er begått.<sup>55</sup> I avsnitt 59 viser Høyesterett til et regneeksempel der tilleggsskatten etter bruttometoden er ti ganger høyere enn etter nettometoden, og tre ganger høyere enn den økonomiske fordelen som den skattepliktige har oppnådd ved tidfestingsfeilen. Eksempelet tar utgangspunkt i ett år mellom feilføring og reversering, som er det samme som i Tuva Eiendom-saken. Dette viser at Høyesterett vektlegger et økonomisk rimelig resultat: Når det er bevist at de skattepliktige kun hadde oppnådd en kredittfordel ved ett års utsatt tidfesting, vil det være uforholdsmessig strengt å ilegge tilleggsskatt etter bruttometoden.

---

<sup>55</sup> Tuva Eiendom avsnitt 58.

Høyesterett viser også til uskyldspresumsjonen. Uskyldspresumsjonen innebærer at en siktet i en straffesak skal anses uskyldig inntil dom er falt i hans eller hennes disfavør, jf. EMK art. 6 nr. 2. Henvisningen til uskyldspresumsjonen kan tolkes som at den skattepliktige må få anledning til å føre bevis for at feilen vil reverseres eller allerede er reversert, og med det føre bevis for at feilen rent faktisk kun har medført en kredittfordel. Høyesteretts henvisning til uskyldspresumsjonen ble fulgt opp av lovgiver ved lovfestingen av bokstav c.

Høyesteretts forankring i det EMK-rettslige forholdsmessighetsprinsippet og uskyldspresumsjonen har vært kritisert i juridisk teori, jf. Heide (2007) og Strømstad (2011). Kjernen i kritikken er at konvensjonen gir få rettigheter ved utmåling av straff. Uavhengig av om rettigheter ved utmåling av straff kan forankres i EMK, er det imidlertid klart at Høyesterett har slått fast at beregningsgrunnlaget må fastsettes slik at det står i forhold til den økonomiske fordel den skattepliktige har oppnådd, og at skattemyndighetene må gi den skattepliktige anledning til å bevise at det rent faktisk kun er oppnådd en kredittfordel. Om dette ikke kan forankres i EMK-rettslige kilder, vil det uansett være rettslig forankret i hensyn autorisert av Høyesterett.

I tillegg til å vise til at effektivitetshensynet må balanseres mot forholdsmessighetsprinsippet og uskyldspresumsjonen, viste Høyesterett til to typetilfeller av tidfestingsfeil der effektivitetshensynet ikke gjør seg gjeldende. Høyesterett viste for det første til Esso-dommen,<sup>56</sup> der feilene reverserte automatisk. For det andre viste Høyesterett til de tilfellene der feilen allerede er reversert før skattemyndighetene tar opp spørsmålet. Høyesterett viste til «likebehandlingshensyn» for å begrunne samme resultat som i tilfellene som reverseres automatisk. I dette må ligge at rettsvirkningen av feilen bør være den samme når det i begge tilfeller er klart at feilen kun har medført en forskyvning i beskatningstidspunktet. De to typetilfellene ble lovfestet i ligningsloven § 10-4 nr. 4 bokstav a og b, som er videreført i skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd bokstav a og b.

#### **3.4.4 Slutninger fra høyesterettspraksis**

I tillegg til å uttale seg om tidfestingsfeilen som saken gjaldt, åpnet Høyesterett i Tuva Eiendom-dommen opp for at nettometoden kan komme til anvendelse når den skattepliktige rent faktisk kun har oppnådd en kredittfordel (hensynet til forholdsmessighet), samtidig som

---

<sup>56</sup> Utv. 2000 s. 417.

feilen med sikkerhet vil reverseres (effektivitetshensynet gjør seg ikke gjeldende).<sup>57</sup> Dette vil være tilfelle i eksempel 1 med den ikke fradragsberettigede boten, der feilen var reversert da skattemyndighetene tok opp saken. Et viktig poeng er at hensynene som begrunner nettometoden for tilfellene der feilen er reversert gjør seg like sterkt gjeldende uavhengig av om feilen skyldes tidfestingsfeil eller andre feil. Dette taler for at nettometoden kan innfortolkes i skatteforvaltningsloven § 14-5 første ledd for feil som er reversert når skattemyndighetene tar opp saken, siden den skattemessige fordelingen med sikkerhet er lik kredittfordelen ved for tidlig fradragsføring eller for sen inntektsføring.

Høyesterett vektla også likebehandlingshensynet i Tuva Eiendom-dommen. Når den skattepliktige med sikkerhet kun har oppnådd en kredittfordel, bør tilleggsskatt beregnes likt som tidfestingsfeil som reguleres av skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd bokstav b. Dette tilsier at nettometoden kommer til anvendelse for disse typetilfellene selv når de ikke skyldes tidfestingsfeil.

Det er imidlertid usikkert om rettspraksis tilsier at nettometoden kan innfortolkes i skatteforvaltningsloven § 14-5 første ledd for feil som det er usikkert om vil reverseres, jf. eksempel 2 om garantiavsetningen. Henvisningen til uskyldspresumsjonen i Tuva Eiendom-dommen kan tale for at nettometoden kan komme til anvendelse, siden den skattepliktige bør gis anledning til å bevise reversering. Det er imidlertid flere argumenter som taler mot at nettometoden kan komme til anvendelse.

Tuva Eiendom-dommen gjaldt direkte et tilfelle som skyldtes misforståelse av tidfestingsreglene. Et sentralt premiss i dommen synes å være at reversering var sannsynliggjort fordi det var forståelig at de skattepliktige hadde misforstått tidfestingsreglene.<sup>58</sup> Dette virker å være lagt til grunn i forarbeidene når det uttales at en skattyter neppe vil kunne høres med en påstand om at en arbeidsinntekt som ikke er tidfestet i utbetalingsåret ville blitt tidfestet senere.<sup>59</sup> Dette virker også å være slutningen når Høyesterett tolker forarbeidene i Global-dommen.<sup>60</sup>

Effektivitetshensynet som ble vektlagt i Bøhn-dommen støtter også at nettometoden er uttømmende regulert i skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd bokstav c for tilfellene der

---

<sup>57</sup> Avsnitt 63.

<sup>58</sup> Avsnitt 40 m.fl.

<sup>59</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) s. 55.

<sup>60</sup> Avsnitt 60, der Høyesterett uttaler seg om bevisvurderingen.

det er usikkert om feilen vil reverseres. Dette begrunnes med at det kan være vanskelig å bevise reversering dersom feilen ikke skyldes en misforståelse av skattelovens tidfestingsregler. Et eksempel er at selskapet anfører at det ville oppdaget feilen selv i ettertid, som i Global-dommen. Det er vanskelig å vurdere sannsynligheten for reversering i et slikt tilfelle, siden bevisvurderingen må ta utgangspunkt i hva som ville skjedd i et hypotetisk scenario der skattemyndighetene ikke hadde oppdaget feilen. Det at feilen ikke ble oppdaget i utgangspunktet viser at internkontrollen og kvalitetssikringen av skattemeldingen før innsendelse ikke har fungert tilfredsstillende. Vurderingen av hva som ville skjedd i fremtiden blir da vanskelig, siden internkontrollen tidligere har sviktet. Dersom feilen skyldtes misforståelse av tidfestingsreglene vil det på den andre siden være mer nærliggende å anse reversering som sannsynliggjort, noe Tuva Eiendom-dommen viser.

I Global-dommen kom ikke nettometoden til anvendelse siden feilen ikke var en tidfestingsfeil. Verken den skattepliktige eller Høyesterett reiste spørsmålet om nettometoden subsidiært kunne komme til anvendelse i medhold av skatteforvaltningsloven § 14-5 første ledd, noe som kan tale for at fjerde ledd uttømmende regulerer når nettometoden kommer til anvendelse.

Det kan imidlertid innvendes at det sannsynligvis ikke var nødvendig å anføre at nettometoden kunne innfortolkes i første ledd. I Global-saken la lagmannsretten til grunn at nettometoden kunne komme til anvendelse uavhengig av hvilken feil som ble begått, så lenge det var sannsynlig at feilen ville reverseres.<sup>61</sup> Dette ville vært tilnærmet samme anførsel som subsidiært kunne blitt reist etter første ledd. En slik lovtolkning ble avvist av Høyesterett, og det er nok lite trolig at den subsidiære anførselen ville ført frem når ikke den prinsipale gjorde det.<sup>62</sup>

Det kan med utgangspunkt i foregående avsnitt anføres at det vil innebære en omgåelse av resultatet i Global-dommen dersom nettometoden kan komme til anvendelse for feil som ikke er tidfestingsfeil. Anførselen gjør seg sterkest gjeldende for samme type feil som ble behandlet i Global-dommen (feil som det er usikkert om vil reverseres, eksempel 2), siden det var dette typetilfellet Høyesterett tok stilling til. For feil som er reversert på tidspunktet skattemyndighetene tar opp saken vil tungtveiende hensyn autorisert av Høyesterett i Tuva

---

<sup>61</sup> Global-dommen avsnitt 46.

<sup>62</sup> Global-dommen avsnitt 47.

Eiendom-dommen gjøre seg gjeldende, og vil kunne begrunne en annen løsning for disse typetilfellene, jf. eksempel 1. Global-dommen er nyere enn Tuva Eiendom-dommen. Likevel vil hensynene som er lagt til grunn i Tuva Eiendom-dommen fremdeles ha betydelig rettskildemessig tyngde, siden feil som allerede er reversert er eksplisitt omtalt i Tuva Eiendom-dommen, men ikke i Global-dommen. På denne bakgrunn har Global-dommen ikke stor overføringsverdi til feil som vil reverseres automatisk og feil som allerede er reversert ved tolkningen av skatteforvaltningsloven § 14-5 første ledd.

Oppsummert støtter hensynene Høyesterett har vektlagt i Bøhn-dommen og Tuva Eiendom-dommen at nettometoden kan innfortolkes i skatteforvaltningsloven § 14-5 første ledd for feil som allerede er reversert på tidspunktet skattemyndighetene tar opp saken, jf. eksempel 1. Hensynet til en forholdsmessig reaksjon samt likebehandlingshensynet taler da for at nettometoden kommer til anvendelse. Det er ikke usikkerhet om feilen vil reverseres, og effektivitetshensyn gjør seg ikke gjeldende.

Videre taler Tuva Eiendom-dommen og Global-dommen mot at nettometoden kan komme til anvendelse for feil som etter en sannsynlighetsvurdering er ansett å reverseres, og som ikke er tidfestingsfeil, jf. eksempel 2. Dette begrunnes med at Tuva Eiendom-dommen samt forarbeidene synes å forutsette at det må foreligge en tidfestingsfeil for at det kan anses sannsynliggjort at reversering vil kunne skje. Høyesteretts avvisning av lagmannsrettens lovtolkning i Global-dommen taler for det samme. Effektivitetshensynet gjør seg også gjeldende når det er usikkert om reversering vil skje, med den konsekvens at det er større rom for å akseptere urimelige resultater i enkeltsaker.

### **3.5 Europarett – kommer EMK direkte til anvendelse?**

Europarådets konvensjon 4. november 1950 om beskyttelse av menneskerettighetene og de grunnleggende friheter (EMK) med nærmere spesifiserte tilleggsprotokoller gjelder som norsk lov, og går ved motstrid foran bestemmelser i annen lovgivning, jf. menneskerettsloven § 2 nr. 1 og § 3, og vil derfor være relevant dersom konvensjonen gir føringer for om brutto- eller nettometoden kommer til anvendelse. Høyesterett legger stor vekt på det EMK-rettslige prinsippet om forholdsmessighet i Tuva Eiendom-dommen.<sup>63</sup> Det kan derfor tenkes anført at

---

<sup>63</sup> Tuva Eiendom avsnitt 65.

bruttometoden gir et uforholdsmessig resultat i begge eksemplene, siden tilleggsskatten etter bruttometoden vil utgjøre 1 546 prosent av den skattemessige fordelingen det var bevist at selskapet oppnådde.<sup>64</sup>

For å besvare spørsmålet om hvilke rettigheter EMK gir ved valget mellom netto- og bruttometoden, må bestemmelsene som kan tenkes å gi den skattepliktige rettigheter vurderes.

Artikkel 3 forbyr tortur, umenneskelig eller nedverdiggende behandling eller straff, og Den europeiske menneskerettsdomstolen (EMD) har tolket bestemmelsen til å forby uforholdsmessige straffereaksjoner. Terskelen for at artikkel 3 kommer til anvendelse for utmåling av straff er imidlertid høy, og artikkel 3 vil neppe komme til anvendelse i en sak om valget mellom netto- og bruttometoden.<sup>65</sup> Artikkel 5, om retten til frihet og sikkerhet, stiller også krav til forholdsmessighet mellom handling og straff. Bestemmelsen gjelder imidlertid frihetsberøvelse, og ikke straff i form av bøter, og får derfor ikke anvendelse på tilleggsskatt.<sup>66</sup> Artikkel 6 om retten til rettferdig rettergang gir rettigheter av prosessuell art. Det fins ikke støtte i rettspraksis fra EMD for at artikkelen gir rettigheter i form av materielle krav til reaksjonsfastsettelsen.<sup>67</sup> Uskyldspresumsjonen i art. 6 nr. 2 kommer etter sin ordlyd ikke til anvendelse etter at skyldspørsmålet er avgjort.<sup>68</sup>

TP 1 art. 1 gir eiendomsretten vern, samtidig som den etter sin ordlyd sikrer statenes rett til innkreving av skatter, avgifter og bøter. Terskelen for å nå frem med at skatteplikten er for tyngende er høy.<sup>69</sup> Artikkel 8 til 11 verner blant annet retten til privatliv, familieliv, tanke- samvittighets- og religionsfrihet, ytringsfrihet og forsamlings- og foreningsfrihet. Inngrep i artikkel 8 til 11 må være forholdsmessige, jf. ordlydens krav om at inngrep i rettighetene må være «necessary in a democratic society». Tatt i betraktning hvilke typer rettigheter dette er, er det lite trolig at tilleggsskatt kan utgjøre et inngrep i disse. Strømstad (2011) vurderer om

---

<sup>64</sup> Tilleggsskatt etter bruttometoden er kr 440 000, tilleggsskattegrunnlag etter nettometoden er kr 28 456, jf. utregning i vedlegg.  $440\,000 / 28\,456 = 1\,546$  prosent.

<sup>65</sup> Heide (2007) s. 521. Se også SATS-dommen, Utv. 2020 s. 901, avsnittet «Anførsler om uforholdsmessighet», med henvisning til dom avsagt av EMD 9. juli 203 i saken Vinter m.fl. mot Storbritannia, der straff på livsvarig fengsel kunne anses som åpenbart uforholdsmessig.

<sup>66</sup> Heide (2007) s. 522.

<sup>67</sup> Heide (2007) s. 524.

<sup>68</sup> EMD har innfortolket et snevert unntak, som vanskelig kan ses å komme til anvendelse, se Heide (2007) s. 529-530.

<sup>69</sup> Strømstad (2011) s. 174-175.

det gjelder et alminnelig EMK-rettslig forholdsmessighetsprinsipp som kan anses å utgjøre en skranke ved anvendelsen av tilleggsskattereglene, og konkluderer negativt.<sup>70</sup>

Generelt kan det nevnes at utmåling av straff tradisjonelt har vært statenes domene, og EMD anser seg i utgangspunktet ikke kompetent til å prøve forholdsmessigheten av en idømt straff.<sup>71</sup> Aall (2018) skriver følgende<sup>72</sup>:

*Eklatant brudd på forholdsmessighet kan bli ansett i strid med artikkel 3. All den stund strafferammene og utmålingspraksis varierer meget blant konvensjonsstatene, gir det likevel grunn til å anta at EMD vil være svært tilbakeholden i sin overprøving på dette området. Uten en tilleggsprotokoll som åpner for det, vil Domstolen neppe se en harmonisering av europeisk strafferett som sin oppgave.*

Det må etter dette legges til grunn at EMK ikke gir den skattepliktige rettigheter ved valget mellom netto- og bruttometoden. Like fullt har Høyesterett vist til det EMK-rettslige forholdsmessighetsprinsippet og uskyldspresumsjonen i Tuva Eiendom-dommen. Som vist til i punkt 3.4.3 vil prinsippet om forholdsmessighet og uskyldspresumsjonen da ha vekt i form av hensyn autorisert av Høyesterett, uavhengig av om EMK gir den skattepliktige rettigheter direkte.

## 3.6 Skatteforvaltningspraksis

Dersom nettometoden kan innfortolkes i skatteforvaltningsloven § 14-5 første ledd, vil dette ubetinget være til den skattepliktiges gunst. Hensyn til innrettelse og forutberegnelighet taler for at administrative uttalelser som gir uttrykk for forvaltningspraksis tillegges stor vekt når tolkningen går i den skattepliktiges favør.<sup>73</sup>

Skatteforvaltningshåndboken skal bidra til økt likebehandling.<sup>74</sup> Uttalelsene vil derfor som hovedregel bli tillagt betydelig vekt ved praktisering av regelverket. Den første utgaven av Skatteforvaltningshåndboken kom ut i 2017. Fra første til og med femte utgave fremgikk det av kommentaren til skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd at «[b]estemmelsen regulerer uttømmende hva som er å anse som en tidfestingsfeil». Uttalelsen sier ikke uttrykkelig at

---

<sup>70</sup> Strømstad (2011) s. 177.

<sup>71</sup> Aall (2018) s. 204.

<sup>72</sup> Aall (2018) s. 204.

<sup>73</sup> Utv. 2001 s. 1474 (Skøyen Næringspark) på s. 1487.

<sup>74</sup> Skatteforvaltningshåndboken (2022) s. 3.



bestemmelsen uttømmende regulerer når *nettometoden* kan komme til anvendelse, men kan forstås i den retning. Formuleringen ble imidlertid fjernet i sjette utgave fra 2021. I denne utgaven kom det inn en ny formulering der Skatteforvaltningshåndboken åpner opp for at nettometoden kan komme til anvendelse for feil som ikke er tidfestingsfeil:

Et selskap krever fradrag for tap på kundefordring i inntektsåret 2020, men fordringen ble først endelig konstatert tapt i 2021. Feilen vil kvalifisere som en tidfestingsfeil med utgangspunkt i en naturlig språklig forståelse av begrepet, siden selskapet har krevd tapsfradraget én skattleggingsperiode for tidlig. Skatterettslig skyldes feilen imidlertid feil anvendelse av reglene for når fordringen er realisert, siden det kun gis fradrag for konstatert tap, jf. skatteloven § 6-2 annet ledd, der de nærmere vilkårene fremkommer av FSFIN § 6-2-1. Selv om fradraget er ført ett inntektsår for tidlig, foreligger det ikke feil anvendelse av tidfestingsreglene. Skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd bokstav c kommer derfor ikke til anvendelse.

Syvende utgave av Skatteforvaltningshåndboken fra 2022 uttaler imidlertid på side 614:

*Skattedirektoratet legger også til grunn at nettometoden får anvendelse der skattepliktige fradragsførere tap på fordring før det foreligger skattemessig fradragsrett etter skatteloven § 6-2 nr. 2, og hvor det sannsynliggjøres at fordringen kan konstateres som "endelig tapt" i et senere inntektsår uten at skattepliktige vil kreve fradrag for dette.*

Uttalelsen kan ses på som en fravikelse av prejudikatet i Global-dommen for dette typetilfellet, slik at skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd bokstav c kommer til anvendelse selv om det ikke foreligger en tidfestingsfeil. Kanskje mer nærliggende er det å forstå uttalelsen dithen at nettometoden kan komme til anvendelse ved en tolkning av begrepet skattemessig fordel i skatteforvaltningsloven § 14-5 første ledd. Uttalelsen kommer da ikke i konflikt med rettssetningen i Global-dommen.

Uttalelsen gir et rimelig resultat for typetilfellet. Når det kan sannsynliggjøres at fordringen er endelig tapt, for eksempel ved at skyldneren er konkurs et senere år, har den skattepliktige kun oppnådd en kredittfordel. Det blir da økonomisk riktig å beregne tilleggsskatten etter nettometoden. Omtalen i Skatteforvaltningshåndboken gir etter dette en klar indikasjon på at nettometoden kan komme til anvendelse ved en tolkning av skattemessig fordel i skatteforvaltningsloven § 14-5 første ledd. Uttalelsen kan nok anses som et eksempel på at

rimelighetshensyn har blitt tillagt avgjørende vekt, siden rettspraksis synes å tale mot at nettometoden kan komme til anvendelse når det er usikkert om en feil som ikke er en tidfestingsfeil vil reverseres.

Skatteforvaltningshåndboken (2022) uttaler også på side 614:

*Skattedirektoratet legger til grunn at det kan være grunnlag for å bruke nettometoden der en opplysningssvikt én skatteleggingsperiode har medført feil, som automatisk reverseres gjennom korresponderende føring et senere år. Dette gjelder for eksempel dersom føring i skjema for midlertidige forskjeller medfører automatisk reversering.*

Uttalelsen kan forstås som at den presiserer at feil i midlertidige forskjeller kan skyldes feil anvendelse av skattelovens tidfestingsregler, og at den ikke er ment å utvide anvendelsesområdet for nettometoden utover tidfestingsfeil.

Den kan også forstås som at nettometoden også kan komme til anvendelse for feil som ikke er tidfestingsfeil, så lenge feilen reverseres automatisk: Skjema for midlertidige forskjeller (RF-1217) brukes for å korrigere regnskapsmessig resultat for forskjellen mellom regnskapsmessig periodisering og skattemessig tidfesting, slik at skattemessig resultat blir korrekt. Skjemaet inneholder regnskaps- og skattemessig verdi for blant annet driftsmidler, varelager, fordringer og tilvirkningskontrakter. Feil skattemessig verdi vil kunne skyldes feil anvendelse av tidfestingsreglene i skatteloven, men dette er ikke tilfelle for de regnskapsmessige balansepostene. Uttalelsen kan på denne bakgrunn forstås som at det åpnes for at også feil i regnskapsmessig verdi av balanseposter anses som tidfestingsfeil, og dermed at nettometoden får et større virkeområde enn skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd. Trolig er dette den mest nærliggende forståelsen av uttalelsen, siden feil i enkelte balanseposter i regnskapet muligens vil kunne anses å reverseres automatisk med skattemessig virkning.<sup>75</sup>

Nettometoden kommer imidlertid ikke til anvendelse for uriktig fradrag for renter som skulle vært avskåret etter skatteloven § 6-41, selv om avskårne renter kan fremføres i inntil ti år, og feilen dermed kan reverseres. Skattedirektoratet (2022) uttaler at:<sup>76</sup>

*Nettometoden er begrenset til rene tidfestingsfeil, jf. skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd og HR-2015-1934-A (Global). En tidfestingsfeil oppstår når en ellers riktig*

---

<sup>75</sup> I denne retning trekker eksempelet med feil regnskapsmessig verdi av varelager i svensk og dansk rett, se punktet om utenlandsk rett.

<sup>76</sup> Prinsipputtalelse: Valg av beregningsgrunnlag for tilleggs�katt ved feil etter skatteloven § 6-41.

*inntekt eller et ellers riktig fradrag er ført i feil skatleggingsperiode.*

*Nettometoden kommer derfor ikke til anvendelse der den skattemessige fordelens skyldes uriktig bruk av de materielle skattereglene, selv om effekten av feilen elimineres eller motvirkes i senere skatleggingsperiode.*

Uttalelsen om at nettometoden er begrenset til rene tidfestingsfeil er ikke lett å forene med uttalelsen i Skatteforvaltningshåndboken om at nettometoden kan komme til anvendelse for tap på fordringer. Det er imidlertid nærliggende å legge til grunn at formålet med uttalelsen fra Skattedirektoratet i 2022 er å løse et konkret tolknings spørsmål. Begrunnelsen må derfor ses i lys av saksforholdet, og ikke som en autoritativ uttalelse om rekkevidden av nettometoden generelt. I tillegg forankrer Skattedirektoratet standpunktet i Global-dommen. Som tidligere drøftelser i oppgaven har vist følger det trolig ikke av Global-dommen at nettometoden aldri kan komme til anvendelse utover tidfestingstilfellene. Uttalelsen tillegges derfor begrenset vekt i spørsmålet om nettometoden har et videre virkeområde enn for tidfestingsfeil.

Oppsummert har skatteforvaltningspraksis åpnet for anvendelse av nettometoden for feil som ikke skyldes feil anvendelse av skattelovens tidfestingsregler. Dette kommer klart til uttrykk i uttalelsen om at fradrag for tap på fordringer i en for tidlig skatleggingsperiode kan omfattes av nettometoden.

Spørsmålet i det følgende er om uttalelsene i skatteforvaltningspraksis har overføringsverdi til eksempel 1 og 2, når ingen av eksemplene er direkte regulert i Skatteforvaltningshåndboken eller andre uttalelser fra skattemyndighetene.

Når det gjelder feilen i eksempel 1 kan det muligens slutes fra det mer til det mindre at når nettometoden kan komme til anvendelse i et tilfelle det er usikkert om feilen reverseres (tap på fordring), må den også kunne komme til anvendelse for feil som er reversert når skattemyndighetene tar opp saken.

Imidlertid er utgangspunktet at skattemyndighetenes praksis til gunst for den skattepliktige har rettskildeverdi når den er omtalt og/eller publisert. Når praksis ikke omtaler typetilfellene i eksempel 1 og 2 får da skatteforvaltningspraksis, av mangel på praksis, liten betydning i vurderingen av når nettometoden kommer til anvendelse. Det legges derfor til grunn at skatteforvaltningspraksis ikke er til hinder for at nettometoden kommer til anvendelse for

eksempel 1 og 2, men at de skattepliktige samtidig ikke med støtte i skatteforvaltningspraksis kan påberope seg at nettometoden kommer til anvendelse.

### 3.7 Rettstekniske hensyn, formål og rimelighet

Det kan anføres at nettometoden blir vanskeligere å praktisere dersom det åpnes for at den kan komme til anvendelse når det ikke foreligger tidfestingsfeil. Argumentasjonen vil i så fall i stor grad bli formåls- og hensynsbasert, siden det ikke er klare retningslinjer for hvilke feil nettometoden kan komme til anvendelse for i medhold av skatteforvaltningsloven § 14-5 første ledd. Dette vil kunne føre til at rettsanvendelsen i seg selv blir krevende, og at det blir krevende å sikre likebehandling. Rettstekniske hensyn taler derfor mot at nettometoden kan komme til anvendelse på andre tilfeller enn dem som er regulert i skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd.

De nevnte rettstekniske hensynene gjør seg imidlertid sterkest gjeldende for feil det ikke er sikkert at vil reverseres, jf. eksempel 2. For feil som allerede er reversert, jf. eksempel 1, vil det med sikkerhet kunne påvises at den skattepliktige rent faktisk kun har oppnådd en kredittfordel. Det oppstår da ikke vanskelige avgrensningsspørsmål ved hvilke feil som faller innenfor og utenfor. Rettstekniske hensyn taler derfor ikke mot at nettometoden kan komme til anvendelse når feilen allerede er reversert, som i eksempel 1.

Formålet med nettometoden er å sanksjonere den skattemessige fordel den skattepliktige rent faktisk har oppnådd.<sup>77</sup> I eksempel 1 har den skattepliktige med sikkerhet oppnådd en kredittfordel, mens det for eksempel 2 er sannsynliggjort at den skattepliktige har oppnådd en kredittfordel. Formålet med nettometoden tilsier derfor at den bør komme til anvendelse i de konkrete sakene og for typetilfellene. Det samme gjør hensynet til et rimelig og forholdsmessig resultat. Eksemplene viser dette tydelig, siden tilleggsskatt etter bruttometoden vil utgjøre 1 546 prosent av den skattemessige fordel den skattepliktige rent faktisk har oppnådd.

For typetilfellet hvor det er usikkert om feilen vil reverseres, vil det kunne være problematisk å bestemme hvilke tilfeller som kan omfattes av nettometoden. For det første vil dette kunne være en uensartet gruppe av saker, og for det andre kan det være vanskelig å vurdere den

---

<sup>77</sup> Se Tuva Eiendom avsnitt 59 og 60, Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) s. 54, NOU 2003: 7 s. 118. Se også mindretallets uttalelse på s. 120.

skattepliktiges bevis for reversering. Likebehandlingshensyn og effektivitetshensyn taler derfor for at nettometoden må følge av et særskilt rettsgrunnlag for disse tilfellene, for eksempel administrativ praksis. Det klareste eksempelet på et slikt rettsgrunnlag er føringen i Skatteforvaltningshåndboken om at nettometoden kan komme til anvendelse for tap på fordring som det kan sannsynliggjøres at går tapt i en senere skatleggingsperiode. Dette taler for at nettometoden ikke kommer til anvendelse for eksempel 2.

## 3.8 Utenlandsk rett

### 3.8.1 Innledning

Både svensk og dansk rett har egne regler som regulerer sanksjoner for kostnader og inntekter som er ført i feil skatteleggingsperiode. Felles for norsk, dansk og svensk rett er at sanksjonens størrelse er vesentlig lavere enn for andre feil. Spørsmålet om når det foreligger en periodiseringsfeil vil melde seg i alle tre land på noenlunde samme måte, noe som begrunner dansk og svensk retts relevans for oppgaven.<sup>78</sup>

Dansk og svensk rett er kilder med begrenset vekt. Dansk og svensk rett kan likevel ha en viss verdi for drøftelsen i oppgaven siden rettskulturen i de nordiske landene er noenlunde lik. Løsninger i nordisk rett kan derfor tenkes rimelige og fornuftige i norsk rett.

### 3.8.2 Dansk rett

Opplysningsplikten og sanksjoner ved brudd på opplysningsplikten reguleres av lov nr. 1535 av 19. desember 2017 (skattekontrollloven). Etter dansk rett ilegges sanksjoner for brudd på opplysningsplikten kun når skattyter har opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt, og overtredelser som sanksjoneres er straffbare handlinger etter dansk rett.<sup>79</sup> Dette skiller det danske systemet fra det norske og svenske.

«Forskydningsdifferencer» er definert som «differencer der er eller vil blive udlignet i et senere indkomstår».<sup>80</sup> Boten ved forskydningsdifferencer fastsettes normalt til «halvdelen af

---

<sup>78</sup> I denne retning, se LEGO-dommen, Rt. 1994 s. 1584 på side 1587-1588.

<sup>79</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) s. 28 og skattekontrollloven § 82 stk. 1.

<sup>80</sup> Vejledning (2022-1), avsnitt A.C.3.5.5.2, punktet for «Forskydningsdifferencer».

normalbøden». Vejlledning (2022-1) gir lite informasjon om grensen mellom forskydningsdifferencer og andre feil, ut over å vise til at:

*En påstand fra skatteyder om, at en difference påtænkes selvangivet i det kommende indkomstår, er naturligvis ikke i sig selv tilstrækkeligt til at godkende unddragelsen som en forskydningsdifference, hvis påstanden ikke understøttes af de faktiske omstændigheder.*

Forskydningsdifferencer virker å bli tolket videre enn tidfestingsfeil etter norsk rett, ved at det ikke synes å bli stilt krav til at feilen må skyldes feil anvendelse av tidfestingsreglene.

Pedersen (2019) skriver at:<sup>81</sup>

*Er den udeholdte indkomst oplyst i et senere indkomstår ved indtægtsførsel af den udeholdte indtægt eller ved modstående indtægtsførsel av et ukorrekt fradrag (f.eks. genvundne avskrivninger), foreligger en forskydningsdifference (periodeforskydning).*

Som eksempel vises det til at en skattepliktig avskriver et ikke-avskrivbart driftsmiddel. Etter dansk rett vil dette kunne være en forskydningsdifferens, forutsatt at:<sup>82</sup>

*[...] det med sikkerhed kan forudsættes, dels at aktivet vil blive afstået, dels at der herved vil blive udløst en beskatning af genvundne afskrivninger svarende til de foretagne fradrag.*

Dersom det ikke-avskrivbare driftsmiddelet er solgt, og de uriktige avskrivningene har ført til tilsvarende økt gevinst, vil feilen være en forskydningsdifferens etter dansk rett. Etter norsk rett vil dette ikke være en tidfestingsfeil, siden den skattepliktige har misforstått reglene om fradragsrett, og ikke reglene om tidfesting.

Eksempelet med det ikke-avskrivbare driftsmiddelet har likhetstrekk med eksempel 1 om den ikke fradragsberettigede boten, ved at det kreves fradrag for en kostnad uten fradragsrett, der kostnaden er reversert i en senere periode. Hensyn autorisert av Høyesterett og formålet med nettometoden taler for at den kommer til anvendelse for eksempelet med den ikke fradragsberettigede boten i norsk rett. Resultatet etter norsk rett blir da det samme som må antas å følge av dansk rett, forutsatt at skyldkravet etter dansk rett er oppfylt. Samsvar med

---

<sup>81</sup> Pedersen (2019) s. 310.

<sup>82</sup> Pedersen (2019) s. 168-169.

dansk rett indikerer at nettometoden for feil som er reversert når skattemyndighetene tar opp saken er en god løsning etter norsk rett.

Også feil som skyldes regnskapsfeil kan etter omstendighetene anses som forskydningsdifferencer. Pedersen (2019) bruker som eksempel at ukorrekte posterings i regnskapet av varelagerets verdi ved slutten av året kan være en forskydningsdifferens når feilen korrigeres ved postering i starten av året neste år.<sup>83</sup> Etter norsk rett ville en slik posteringsfeil i regnskapet ikke innebære en misforståelse av tidfestingsreglene. Videre vil det alltid være en viss usikkerhet ved om feil i regnskapet reverseres med skattemessig virkning i en fremtidig skattleggingsperiode. Nettometoden kommer derfor sannsynligvis ikke til anvendelse i norsk rett for feil varelagerverdi som skyldes regnskapsmessige forhold, sml. drøftelsen for eksempel 2. Norsk rett vil i så fall være strengere enn dansk rett på dette punktet.

I eksempelet med verdien av varelageret virker dansk rett rimelig, siden feil verdi av varelageret ofte må antas å reverseres raskt, siden varer typisk ikke ligger lenge på lager. Samtidig kan det anføres at norsk rett ikke er urimelig, siden feil regnskapsmessig verdi av varelager kan skyldes konsekvent anvendelse av feil verdsettelsesprinsipp. Feilen ville da blitt rullert fra år til år, uten å bli reversert i overskuelig fremtid.

Eksempel 2 med garantiavsetningen ville ikke blitt sanksjonert etter dansk rett, siden skyldkravet ikke ville vært oppfylt. Forutsatt at skyldkravet er oppfylt, er det usikkert om feilen ville vært en forskydningsdifferens etter dansk rett. På den ene siden viser eksempelet med feil varelagerverdi at dansk rett virker å være mer liberal enn norsk rett på hvilke feil som anses som en forskydningsdifferens/tidfestingsfeil. På den annen side vil det også etter dansk rett måtte foretas en sannsynlighetsvurdering av hvorvidt feilen ville reversert i en fremtidig skattleggingsperiode, jf. vejledning (2022-1) sitert over. Uten nærmere retningslinjer for hvordan sannsynlighetsvurderingen skal foretas er det vanskelig å vurdere hvordan løsningen etter dansk rett ville blitt for eksempel 2.

### **3.8.3 Svensk rett**

I svensk rett reguleres opplysningsplikten og sanksjonene for brudd på denne av lov 2011:1244 skatteförfarandelag. I likhet med norsk rett er det objektive vilkår for ileggelse av

---

<sup>83</sup> Pedersen (2019) s. 258.

tilleggsskatt («skattetilllegg»), og tilleggsskatt skal ilegges ved uriktige opplysninger gitt på annen måte enn muntlig, jf. skatteförfarandelagen kap. 49 4 § og 5 §. Tilleggsskatt skal ikke ilegges dersom feilen eller unnlåtelsen fremstår som unnskyldelig, eller når tilleggsskatten er uproporsjonal med handlingen eller passiviteten som er utvist, jf. skatteförfarandelagen kap. 51 1 §. I likhet med norsk rett opererer loven med fritaksgrunner for tilleggsskatt, se for eksempel skatteförfarandelagen kap. 49 9 § flg.

Tilleggsskatt ved tidfestingsfeil («periodiseringsfel») beregnes etter bruttometoden, men med en lavere tilleggsskattesats (10 prosent), jf. skatteförfarandelagen kap. 49 13 § nr. 1. Flertallet i det norske tilleggsskatteutvalget foreslo å innføre et beregningssystem som var likt det svenske, med 10 prosent tilleggsskattesats.<sup>84</sup> Det var imidlertid nettometoden som ble valgt.<sup>85</sup>

I motsetning til den norske og danske skatteadministrasjonen har det svenske Skatteverket publisert en pedagogisk og fyldig veiledning for når en feil skal anses å være en periodiseringsfel.<sup>86</sup> Allerede i innledningen fremkommer det en viktig forskjell fra norsk rett, ved at «liknande fel» likestilles med periodiseringsfel:

*Alla situationer där man konstaterat att det handlar om ett periodiseringsfel eller ett liknande fel ska medföra en lägre procentsats, eftersom det i dessa fall inte är frågan om ett egentligt skatteundrandragande [...].*

Periodiseringsfel-begrepet er derfor videre enn det norske tidfestingsfeilbegrepet, siden periodiseringsfel ikke forutsetter misforståelse av tidfestingsreglene som i norsk rett.

Som eksempler på feil som anses som periodiseringsfel viser veiledningen til feil regnskapsmessig vurdering av utgående balanseposter som arbeid under utførelse, kundefordringer og andre eiendels- og gjeldsposter. Begrunnelsen er at:<sup>87</sup>

*Det finns en sorts presumtion för att en felaktigt värderad balanspost justeras mer eller mindre automatiskt följande år och det är det som motiverar att felet ska ses som ett periodiseringsfel.*

Dersom den skattepliktige oppgir feil regnskapsmessig verdi av varelageret ved årets slutt ved en inkurie, slik at endring i midlertidige forskjeller blir feil, vil dette ikke være en

---

<sup>84</sup> NOU 2003: 7 s. 120.

<sup>85</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) s. 54-55.

<sup>86</sup> Vägledning (2022) kapittel Periodiseringsfel.

<sup>87</sup> Fra avsnittet «[f]el i värderingen av utgående balansposter».



misforståelse av tidfestingsreglene etter norsk rett. Etter svensk rett vil det foreligge en periodiseringsfel, «eftersom frågan endast handlar om ett avdrag för kostnader som den uppgiftsskyldiga har gjort för tidligt.»<sup>88</sup> Den svenske løsningen er i samsvar med dansk rett, jf. forrige punkt.

Det er usikkert om eksempel 1 med den ikke fradragsberettigede boten ville vært en periodiseringsfel etter svensk rett. På den ene siden fremkommer det av veiledningen at kostnader som ikke er fradragsberettigede «aldri [kan] vara periodiseringsfel». På den andre siden fremgår det at dersom feilen har blitt rettet når Skatteverket oppdager feilen, foreligger det periodiseringsfel.<sup>89</sup> Forarbeidene synes å forutsette at tilleggsskatt skal beregnes som om det forelå en periodiseringsfel når feilen er reversert.<sup>90</sup> Løsningen forarbeidene gir anvisning på vil antakelig anses som gjeldende svensk rett.

Det er også usikkert om eksempel 2 med den for tidlig utgiftsførte garantiavsetningen ville vært en periodiseringsfel etter svensk rett. Svensk rett virker å ta hensyn til at en del typer feil som oppstår i praksis skyldes feil i bokføringen eller feil i koblingen mellom bokføringen og skattemeldingen, og at disse feilene kan reverseres med skattemessig effekt. Det er derfor mulig at feilen etter svensk rett ville blitt klassifisert som periodiseringsfel, siden garantikostnaden reelt sett var ført en skatleggingsperiode for tidlig, og risikoen for dobbeltfradrag må anses å være liten.<sup>91</sup>

### 3.9 Oppsummering og konklusjon

Hovedproblemstillingen i oppgaven er i hvilke tilfeller nettometoden kan komme til anvendelse. Nettometoden kommer til anvendelse ved tidfestingsfeil der vilkårene i skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd er oppfylt. Nettometoden kan også komme til anvendelse ut fra en tolkning av «den skattemessige fordel som er eller kunne ha vært oppnådd» i skatteforvaltningsloven § 14-5 første ledd. Dette vil være aktuelt der den skattepliktige ved feilføringen har oppnådd en kredittfordel med 100 prosent sikkerhet, som vil være tilfelle for feil som er reversert når skattemyndighetene oppdager den, og også når

---

<sup>88</sup> Avsnittet «[f]elaktig värderingsmetod avseende varulager».

<sup>89</sup> Vägledning (2022) avsnittet «Periodiseringsfel när en «rättelse har gjorts».

<sup>90</sup> Prop. 2002/03: 106, s. 175, som siterer Prop. 1991/92: 43 side 68. Se også sistnevnte s. 110.

<sup>91</sup> I denne retning Vägledning (2022) avsnittet «Periodiseringsfel när en «rättelse» har gjorts».

feilen reverseres automatisk. Konklusjonen blir derfor at nettometoden kommer til anvendelse for eksempel 1.

For feil det hefter usikkerhet ved om vil reverseres, og som ikke er tidfestingsfeil, vil nettometoden som hovedregel ikke komme til anvendelse. Nettometoden kan likevel komme til anvendelse når den skattepliktige har tapsført en fordring uten at vilkårene for dette er oppfylt, og det kan sannsynliggjøres at fordringen er endelig konstatert tapt et fremtidig inntektsår, jf. Skatteforvaltningshåndboken (2022) s. 614. I tillegg kan hensynet til forholdsmessighet og rimelighet begrunne at nettometoden kan komme til anvendelse når feilen med svært høy grad av sannsynlighet vil reverseres. Det må imidlertid antas at terskelen for at nettometoden skal kunne komme til anvendelse på dette grunnlag er høy. Et eksempel kan være visse feilføringer i skjema for midlertidige forskjeller, jf.

Skatteforvaltningshåndboken (2022) s. 614. Konklusjonen blir etter dette at nettometoden ikke kommer til anvendelse for eksempel 2. Det er i vurderingen lagt avgjørende vekt på at både Tuva Eiendom-dommen og Global-dommen synes å forutsette at feilen må skyldes feil anvendelse av skattelovens tidfestingsregler for at nettometoden skal kunne komme til anvendelse for disse tilfellene.

### **3.10 Avslutning**

Oppgaven avsluttes med noen kloke ord fra de svenske forarbeidene, som oppsummerer drøftelsene i oppgaven på en god måte:<sup>92</sup>

*Det är emellertid inte helt problemfritt att avgränsa de situationer som bör omfattas av en lägre sanktion.*

---

<sup>92</sup> Prop. 1991/92: 43 s. 68.

# Kilderegister

## Norske lover, forskrifter og konvensjoner

EMK	Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, Roma, 4. November 1950 (den europeiske menneskerettskonvensjonen).
Ligningsloven	Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning.
Regnskapsloven	Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v.
Skatteloven	Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt.
FSFIN	Forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14.
Menneskerettsloven	Lov 21. mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett.
Tvisteloven	Lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister.
Skatteforvaltningsloven	Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning.

## Norske lovforarbeider

NOU 2003: 7	Tilleggsskatt m.m.
Ot.prp. nr. 82 (2008-2009)	Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt).
Prop. 38 L (2015-2016)	Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak) – lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven).

## Norske rettsavgjørelser

Utv. 1993 s. 1073	Loffland, også inntatt i Rt. 1992 s. 1588.
Rt. 1994 s. 1584	Lego.

Utv. 1995 s. 941	Bøhn, også inntatt i Rt. 1995 s. 1278.
Utv. 1996 s. 3	Slørdahl, også inntatt i Rt. 1995 s. 1883
Utv. 1998 s. 1095	Elf, også inntatt i Rt. 1997 s. 1430.
Utv. 2000 s. 417	Esso, avsagt av Oslo byrett 19. november 1999.
Utv. 2001 s. 1474	Skøyen Næringspark, inntatt i Rt. 2001 s. 1444.
Utv. 2006 s. 501	Tuva Eiendom, også inntatt i Rt. 2006 s. 333.
Utv. 2007 s. 542	Lyse Energi, også inntatt i Rt. 2007 s. 360.
Utv. 2008 s. 1548	Avgjørelsen er også inntatt i Rt. 2008 s. 1409.
Utv. 2015 s. 976	Global avsagt av Borgarting lagmannsrett. Se Utv. 2015 s. 1783 for avgjørelsen avsagt av Høyesterett.
Utv. 2015 s. 1783	Global, også inntatt i Rt. 2015 s. 1029.
Utv. 2016 s. 1288	Invex, avsagt av Borgarting lagmannsrett.
Utv. 2020 s. 901	SATS, avsagt av Borgarting lagmannsrett.

### **Norsk juridisk litteratur**

Zimmer (1996)	Zimmer, Frederik (red.), <i>Tillegsskatten i søkelyset</i> , Tidsskrift for skatt og avgift, 1996 (14) s. 1-2.
Gjems-Onstad (1996)	Gjems-Onstad, Ole, <i>Norsk bedriftsskatterett 96/97</i> , 1996, Ad Notam Gyldendal.
Fløystad (2000)	Fløystad, Torstein, <i>Ligningsbehandlingen for utvinnings- og rørledningsselskap for inntektsåret 1998</i> , Oslo, 10. oktober 2000. Tilgjengelig på <a href="https://ors.no/publikasjoner/">https://ors.no/publikasjoner/</a> .
Heide (2007)	Heide, Ola Rambjør, <i>Den europeiske menneskerettsdomstol – vår øverste straffutmålingsinstans?</i> Lov og rett, 2007/9 s. 515-532.

- Strømstad (2011) Strømstad, Magnus Grøn, *Tilleggsskatt – forholdsmessighetsprinsipp?* inntatt i *Skatteprosess*, s. 167-184, Gjems-Onstad, Ole og Matre, Hugo P. (red.), 2011, Gyldendal akademisk.
- Aall (2018) Aall, Jørgen, *Rettsstat og menneskerettigheter*, 5. utgave 2018, Fagbokforlaget.
- Zimmer (2018) Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 8. utgave 2018, Universitetsforlaget.

### **Norsk skatteforvaltningspraksis**

- KFO (1991) Kjennelse for inntektsåret 1988, avsagt av Klagenemnda for oljeskatt den 11. februar 1991. Kjennelsen er tilgjengelig hos Oljeskattekontoret.
- OSN (1993) Vedtak for inntektsåret 1993, avsagt av Oljeskattenemnda i møte den 31. oktober 1994. Vedtaket er tilgjengelig hos Oljeskattekontoret.
- Lignings-ABC (1997) Utgitt av Skattedirektoratet 29. november 1997, 19. utgave.
- NS 93/2019 Vedtak fra Skatteklagenemnda i stor avdeling, avgitt 21. august 2019. Lovdatareferanse SKNS1-2019-93.
- Skatte-ABC (2019) Utgitt av Skattedirektoratet, 2019.
- Skattedirektoratet (2022) Prinsipputtalelse: Valg av beregningsgrunnlag for tilleggsskatt ved feil etter skatteloven § 6-41, avgitt 29. april 2022. Uttalelsen er tilgjengelig på [www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no).
- Skatteforvaltningshåndboken (2022) Skattedirektoratet, 7. utgave. Håndboken er tilgjengelig på [www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no).

### **Svenske kilder**

- Skatteförfarandelagen Lov 2011:1244 av 1. desember 2011 skatteförfarandelag.

- Prop. 1991/92: 43 Regeringens proposition, om vissa ändringar i bestämmelserna om skattetillägg, preliminär B-skatt m.m.
- Prop. 2002/03: 106 Regeringens proposition, administrative avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.
- Vägledning (2022) Veiledning for inntektsåret 2022 utgitt av det svenske Skatteverket. Veiledningen er tilgjengelig på <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/340223.html>.

### **Danske kilder**

- Skattekontrollloven Lov nr. 1535 af 19. desember 2017 skattekontrolllov.
- Vejledning (2022-1) Den juridiske vejledning 2022-1, utgitt av den danske Skatteforvaltningen. Veiledningen er tilgjengelig på <https://skat.dk/data.aspx?oid=2242140>.
- Pedersen (2019) Pedersen, Jan, *Skatte- & avgiftsstrafferet*, 4. udgave 2019, Jurist- og økonomiforbundets forlag.

# Liste over tabeller og vedlegg

Tabell 1: Skattemessig fordel/ulempe ved feil tidfesting. Punkt 1.3.

Vedlegg: Beregning av tilleggsskatt etter nettometoden for eksempelet med bruksretten og den ikke fradragsberettigede boten. Henholdsvis punkt 1.3 og punkt 3.1.2.

**Vedlegg: Beregning av tilleggsskatt etter nettometoden**

Beregning av tilleggsskatt for bruksretten for parkeringsplass	År 2020	År 2021	År 2022	År 2023	År 2024	Sum
1. Faktisk fradragført	10 000 000	0	0	0	0	10 000 000
2. Korrekt tidfesting	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	10 000 000
Forskjell i avskrivninger	8 000 000	-2 000 000	-2 000 000	-2 000 000	-2 000 000	0
Skattesats	22 %	22 %	22 %	22 %	22 %	
<b>Reduksjon (+)/økning (-) i skatt å betale målt i kroner</b>	<b>1 760 000</b>	<b>-440 000</b>	<b>-440 000</b>	<b>-440 000</b>	<b>-440 000</b>	<b>0</b>

Årsgjennomsnitt for statsobligasjoner med fem års løpetid	0,44 %	0,44 %	0,44 %	0,44 %	0,44 %	
Påslag på 0,5 prosentpoeng	0,50 %	0,50 %	0,50 %	0,50 %	0,50 %	
Rentesats etter påslag før skatt	0,94 %	0,94 %	0,94 %	0,94 %	0,94 %	
Justeringsfaktor, 1-skattesats	0,78	0,78	0,78	0,78	0,78	
Diskonteringsrente, rente etter påslag etter skatt	0,73 %	0,73 %	0,73 %	0,73 %	0,73 %	
Diskonteringsfaktor, $(1+\text{diskoneringsrente})^{\text{antall år fra 2020}}$	1,0000	1,0073	1,0147	1,0222	1,0297	
<b>Nettofordelen ved den utsatte fastsettingen</b>	<b>1 760 000</b>	<b>-436 797</b>	<b>-433 618</b>	<b>-430 462</b>	<b>-427 329</b>	<b>31 794</b>
<b>Tilleggsskatt (20 prosent)</b>	<b>352 000</b>	<b>-87 359</b>	<b>-86 724</b>	<b>-86 092</b>	<b>-85 466</b>	<b>6 359</b>

Beregning av tilleggsskatt for den ikke-fradragberettigede boten	År 2019	År 2020	Sum
1. Faktisk fradragført	10 000 000	-10 000 000	0
2. Korrekt tidfesting	0	0	0
Forskjell i avskrivninger	10 000 000	-10 000 000	0
Skattesats	22 %	22 %	
<b>Reduksjon (+)/økning (-) i skatt å betale målt i kroner</b>	<b>2 200 000</b>	<b>-2 200 000</b>	<b>0</b>

Årsgjennomsnitt for statskasseveksler med 9-12 måneders løpetid	1,18 %	1,18 %	
Påslag på 0,5 prosentpoeng	0,50 %	0,50 %	
Rentesats etter påslag før skatt	1,68 %	1,68 %	
Justeringsfaktor, 1-skattesats	0,78	0,78	
Diskonteringsrente, rente etter påslag etter skatt	1,31 %	1,31 %	
Diskonteringsfaktor, $(1+\text{diskoneringsrente})^{\text{antall år fra 2019}}$	1,0000	1,0131	
<b>Nettofordelen ved den utsatte fastsettingen</b>	<b>2 200 000</b>	<b>-2 171 544</b>	<b>28 456</b>
<b>Tilleggsskatt (20 prosent)</b>	<b>440 000</b>	<b>-434 309</b>	<b>5 691</b>

Se Skatteforvaltningshåndboken (2022) s. 614-615 for nærmere forklaring av hvordan beregningen foretas.