



NORGES HØYESTERETT

D O M

avsagt 21. april 2026 av Høyesterett i avdeling med

dommer Per Erik Bergsjø
dommer Borgar Høgetveit Berg
dommer Erik Thyness
dommer Are Stenvik
dommer Eyvin Sivertsen

HR-2026-921-A, (sak nr. 25-151188SIV-HRET)
Anke over Borgarting lagmannsretts dom 11. juni 2025

Caiano AS

(advokat Eyvind Sandvik – til prøve)

mot

Staten v/Skatteetaten

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Ole Kristian Rigland)

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

(1) Dommer **Stenvik:**

Sakens spørsmål og bakgrunn

- (2) Saken gjelder gyldigheten av et vedtak om tilleggsskatt etter feilføring av skattemelding ved bruk av et dataprogram. Spørsmålet er om feilføringen utgjør en åpenbar regne- eller skrivefeil etter skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav b, slik at tilleggsskatt ikke kan ilegges.
- (3) Caiano AS er et holdingselskap som utøver virksomhet gjennom datterselskaper og tilknyttede selskaper. Ved utgangen av 2021 hadde Caiano blant annet en dominerende eierpost i Wilson ASA. Denne investeringen ble regnskapsført etter egenkapitalmetoden. Caianos øvrige investeringer ble regnskapsført dels etter egenkapitalmetoden og dels etter kostmetoden.
- (4) Næringsdrivende skal levere næringsoppgave som vedlegg til skattemeldingen. På side 2 i næringsoppgaven føres inntektene fra regnskapet. Fordi regnskapsmessige inntekter ikke nødvendigvis samsvarer med skattepliktige inntekter, kan det foretas korreksjoner på side 4 i næringsoppgaven for å komme frem til de skattepliktige inntektene som skal overføres til skattemeldingen.
- (5) Caianos næringsoppgave for 2021 ble fylt ut i årsoppgjørprogrammet Maestro. Inntektene fra selskapets regnskap ble overført til side 2 i næringsoppgaven. Under finansinntekter ble det i post 8005 *Netto positiv resultatandel vedr. investering i DS* [datterselskap], *TS* [tilknyttede selskap] og *FKV* [felleskontrollert virksomhet] innført et beløp på 448 585 337 kroner. Under fradrag i næringsinntekt på side 4 ble det ført inn tre beløp, henholdsvis i post 0815 *Tilbakeføring av inntektsført utbytte* 155 617 956 kroner, post 0816 *Resultatført konsernbidrag* 64 435 kroner og post 0830 *Overskuddsandel av investering i DS, TS og FKV* 448 520 902 kroner. Av et annet vedlegg til skattemeldingen, skjema RF-1359, fremgikk at det tilbakeførte utbyttet i post 0815 stammet fra datterselskapet Wilson.
- (6) Feilen var at utbyttet fra Wilson ble tilbakeført i post 0815, som ikke skal brukes for resultatført utbytte på aksjer som er regnskapsført etter egenkapitalmetoden. Utbytte av investeringer som er regnskapsført etter egenkapitalmetoden, inngår i post 0830. Dette førte til at den skattepliktige inntekten som ble overført til skattemeldingen, var for lav.
- (7) I juli 2022 ba Skatteetaten om å få opplyst hvor i næringsoppgaven utbyttet i post 0815 var inntektsført. Caiano oppdaget feilen, redegjorde for hvordan den var oppstått og sendte inn korrigeret skattemelding i august 2022.
- (8) Etter forhåndsvarsel om illeggelse av tilleggsskatt og noe ytterligere korrespondanse traff Skatteetaten vedtak om tilleggsskatt 13. november 2023. Etter Skatteetatens syn var de objektive vilkårene for illeggelse av tilleggsskatt i skatteforvaltningsloven § 14-3 første ledd oppfylt, og forholdet var ikke unnskyldelig, jf. andre ledd. Skatteetaten la imidlertid til grunn at det ikke forelå indikasjoner på forsøk på skatteunndragelse. Endelig kom Skattekontoret til at unntaket for «åpenbare regne- eller skrivefeil» i

skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav b ikke kom til anvendelse. Etter Skattekontorets syn var feilen ikke en regne- eller skrivefeil, og den var dessuten ikke åpenbar. Tilleggsskatt ble i samsvar med § 14-5 første ledd fastsatt til 6 847 190 kroner.

- (9) Caiano tok ut stevning for Oslo tingrett. I tingrettens dom 8. september 2024 ble vedtaket om tilleggsskatt opphevet, fordi det etter tingrettens syn var snakk om en åpenbar regne- eller skrivefeil. Staten ble pålagt å dekke Caianos sakskostnader.
- (10) Staten anket over tingrettens rettsanvendelse og bevisbedømmelse. Borgarting lagmannsrett avsa 11. juni 2025 dom med slik slutning:
- «1. Staten v/Skatteetaten frifinnes.
 - 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Caiano AS 271 228 –tohundreogsyttientusentohundreogtjueåtte – kroner til staten v/Skatteetaten innen to uker fra forkynnelse av dommen.
 - 3. I sakskostnader for tingretten betaler Caiano AS 165 000 – hundreogsekstifemtusen – kroner til staten v/Skatteetaten innen to uker fra forkynnelse av dommen.»
- (11) Lagmannsretten mente at feilføringen ikke kunne anses som en regne- eller skrivefeil. Den tok ikke stilling til om feilen var åpenbar.
- (12) Caiano har anket til Høyesterett. I anken er det angitt at den gjelder rettsanvendelsen, men det er under saksforberedelsen avklart at også bevisbedømmelsen skal prøves.
- (13) Den norske Revisorforening og Regnskap Norge har gitt felles skriftlig innlegg for Høyesterett til belysning av allmenne interesser, jf. tvisteloven § 15-8 første ledd bokstav a. Det er videre fremlagt et bevisopptak med forklaring fra den ansatte som fylte ut næringsoppgaven og skattemeldingen. Hun avga ikke forklaring for tingretten eller lagmannsretten. Saken står ellers i samme stilling som for lagmannsretten.

Partenes syn på saken

- (14) Ankende part – *Caiano AS* – har i korte trekk anført:
- (15) Caiano bestrider ikke at de objektive vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt og angriper heller ikke Skatteetatens vurdering om at feilen ikke var unnskyldelig. Vedtaket om tilleggsskatt må likevel oppheves fordi det bygger på uriktig forståelse av hva som er en åpenbar skrivefeil etter unntaksregelen i skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav b.
- (16) Kriteriet «skrivefeil» omfatter enhver innføring som gir skattemeldingen et utilsiktet meningsinnhold. Motstykket er feil som skyldes villfarelse om faktum eller rettsregler. Valg av feil alternativ i en nedtrekksmeny må likestilles med skrivefeil ved mekanisk utfylling. Når utfylleren – som i dette tilfellet – ved en glipp har valgt et annet alternativ enn vedkommende mente å velge, foreligger det en skrivefeil i lovens forstand.

- (17) Feilen var åpenbar fordi den lett kunne konstateres. Det fantes ingen plausibel forklaring på tilbakeføringen av utbytte i næringsoppgavens post 0815. Det kreves ikke at det var klart hva feilen besto i.
- (18) Caiano AS har lagt ned slik påstand:
- «1. Skattekontorets vedtak av 13. november 2023 om ileggelse av tilleggsskatt for inntektsåret 2021 oppheves.
 2. Caiano AS tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten og Høyesterett.»
- (19) Ankemotparten – *staten ved Skatteetaten* – har i korte trekk anført:
- (20) Vedtaket om tilleggsskatt er gyldig. Det er ikke omstridt at de objektive vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt, eller at skatteyder kan bebreides for feilen. Partene er også enige om at det ikke er snakk om forsøk på skatteunndragelse.
- (21) Skatteetaten fant med rette at unntaket i skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav b ikke er anvendelig. Unntaket omfatter klassiske skrivefeil og visse tekniske feil, men ikke brukerfeil i form av forståelsesfeil eller forglemmelser. Slike feil må eventuelt vurderes etter regelen om unnskyldelige feil i § 14-3 andre ledd. I dette tilfellet kan feilen mest treffende karakteriseres som en menneskelig feil. Feilen oppsto som følge av utfyllerens målrettede operasjoner ved utfyllingen av den aktuelle posten, og det uriktige beløpet ble umiddelbart synlig uten at det utløste noen korreksjon. Feilen kan da ikke karakteriseres som en skrivefeil.
- (22) Vilåret om at feilen må være åpenbar skal praktiseres restriktivt. Feilen må fremgå så klart at skattemyndighetene ikke kan unngå å oppdage den. Det er ikke nok at en post fremstår som påfallende, dersom den kan ha en plausibel forklaring. Her fremsto tilbakeføringen i post 0815 som plausibel. Skatteetaten var ikke kjent med at investeringen i Wilson ble behandlet etter egenkapitalmetoden og kunne derfor ikke vite at utbyttet ikke hørte hjemme i post 0815. Etersom postene i finansregnskapet er uspesifiserte samleposter, var det ikke påfallende at det ikke fantes noe korresponderende beløp der. En plausibel forklaring kunne være at utbyttet i post 0815 inngikk i post 8005 sammen med uspesifiserte negative poster. Også det at Caiano etter Skatteetatens henvendelse ikke umiddelbart forsto hva som var feil, men måtte be om bistand fra revisor, viser at feilen ikke var åpenbar i lovens forstand.
- (23) Staten ved Skatteetaten har lagt ned slik påstand:
- «1. Anken forkastes.
 2. Staten v/Skatteetaten tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»

Mitt syn på saken

De rettslige utgangspunktene – nærmere om problemstillingen

- (24) Etter skatteforvaltningsloven § 8-1 må den som skal levere skattemelding, gi riktige og fullstendige opplysninger til skattemyndighetene. Ved opplysningssvikt som kan føre til

skattefordeler, ilegges tilleggsskatt etter § 14-3 første ledd, som hovedregel med 20 prosent av den skattemessige fordelten som er eller kunne ha vært oppnådd, jf. § 14-5 første ledd. Tilleggsskatt ilegges likevel ikke om den skattepliktiges forhold er unnskyldelig, jf. § 14-3 andre ledd, eller hvis en av unntaksreglene i § 14-4 kommer til anvendelse.

- (25) Tilleggsskattens formål er å effektivisere skatteyters opplysningsplikt. Samtidig har lovgiver understreket at det er vesentlig for systemets legitimitet at regelverket om tilleggsskatt oppfattes som rettferdig, rimelig og forutsigbart, se Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) punkt 7.4 på side 32–33 og Prop. 38 L (2015–2016) punkt 20.4.2.2 på side 214.
- (26) Tilleggsskatt er en administrativ sanksjon. Vedtak om tilleggsskatt kan bringes inn for domstolene, som kan prøve alle sider av saken, jf. § 14-11. Det innebærer at domstolene også kan ta hensyn til nye bevis.
- (27) Partene er enige om at vilkårene i skatteforvaltningsloven § 14-3 første ledd er oppfylt, og Caiano har ikke anført at feilen var unnskyldelig etter paragrafens andre ledd. Spørsmålet er etter dette alene om unntaket fra tilleggsskatt i skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav b kommer til anvendelse.
- (28) Bestemmelsen lyder slik:
- «Tilleggsskatt fastsettes ikke
...
b. når de uriktige eller ufullstendige opplysningene skyldes åpenbare regne- eller skrivefeil».
- (29) For at unntaket skal komme til anvendelse, må altså to vilkår være oppfylt. Feilen må ha karakter av regne- eller skrivefeil, og den må være åpenbar for skattemyndighetene.
- (30) Ved tvil om hva som har skjedd, kreves klar sannsynlighetsovervekt for å legge til grunn et bevisresultat som er til skatteyters ugunst, jf. Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) punkt 8.9.3 på side 57 og Rt-2008-1409 *Sørum* avsnitt 68. Se også Skatteetatens kommentar til skatteforvaltningsloven § 14-4 i *Skatteforvaltningshåndboken 2025*.

Kriteriet «regne- eller skrivefeil»

- (31) Ordlyden gir i seg selv begrenset veiledning for tolkningen. Den sier ikke mer enn at det må dreie seg om feil man gjør når man regner eller skriver. Heller ikke skatteforvaltningslovens forarbeider bidrar til å klargjøre innholdet.
- (32) Skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav b viderefører ligningsloven 1980 § 10-3 nr. 2 bokstav b og skal forstås på samme måte, se merknadene til skatteforvaltningsloven § 14-4 i Prop. 38 L (2015–2016) punkt 24.14 på side 264. Rettskilder knyttet til ligningslovens bestemmelse har derfor fortsatt betydning.
- (33) Av ligningslovens forarbeider fremgår det at bestemmelsen bare omfatter feil i oppgaver til skattemyndighetene, ikke feil i underliggende dokumenter, se merknadene til § 10-3 i Ot.prp. nr. 29 (1978–1979) punkt 10.1 på side 123. Samme sted sies det at bestemmelsen bare er ment å omfatte «utilsiktede» feil. Hvis skatteyteren har hatt til hensikt å gi uriktige opplysninger for å unndra skatt, er man derfor utenfor bestemmelsens virkeområde. For

øvrig gir forarbeidene liten veiledning for den nærmere avgrensningen av begrepsparet regne- og skrivefeil.

- (34) I rettspraksis er det særlig tre dommer som er av interesse.
- (35) Rt-1997-1117 *Schultz* gjaldt en kommandittist som hadde misforstått dokumentene han hadde mottatt fra kommandittselskapet. I selskapsregnskapet var utgifter skrevet som positive tall, mens inntekter var oppført med minustegn foran. Skatteyteren tolket feilaktig årsoverskuddet, som var angitt med minustegn, som et underskudd, og oppga dette til skattemyndighetene. Høyesterett konkluderte med at denne typen «forståelsesfeil» ikke kan anses som regne- eller skrivefeil i lovens forstand.
- (36) I 2006 ble to saker om misforståelse av dataprogrammer behandlet i sammenheng. I Rt-2006-593 *Eksportfinans* skyldtes feilen at utfylleren hadde oversett at dataprogrammet hadde en automatisk kobling mellom to poster i næringsoppgaven. Feilen i Rt-2006-602 *Gezina* oppsto fordi utfylleren trodde at dataprogrammet hadde en automatisk kobling som det ikke hadde. Begge deler ble ansett som regne- eller skrivefeil. Avgjørende var at det ble skrevet noe som utfylleren ikke hadde ment å skrive; det var ikke samsvar mellom utfyllerens intensjon og det som kom til uttrykk i skattemeldingen.
- (37) Av *Gezina*-dommen avsnitt 27 fremgår også at rene uteglemmelser, for eksempel av inntektsposter, faller utenfor unntaket.
- (38) Øvrig rettskildemateriale gir i liten grad ytterligere veiledning for forståelsen av «regne- eller skrivefeil». Jeg nevner likevel at unntaket i ligningsloven 1980 § 10-3 nr. 2 bokstav b ble vurdert av Tilleggsskatteutvalget, som avga innstilling i NOU 2003: 7 *Tilleggsskatt m.m.* Ved omtalen av gjeldende rett i punkt 4.7.3.7 på side 35 står det at bestemmelsen tolkes restriktivt. Under utvalgets vurderinger heter det at unntaket er begrenset til «enkeltstående, utilsiktede slurvfeil», se punkt 11.2.6.2 på side 110. Det ble ikke foreslått noen endring av lovteksten.
- (39) Ved departementets behandling av utredningen forelå Høyesteretts avgjørelser fra 2006. I Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) punkt 8.4.3 på side 45–46 redegjøres det for dommene, hvorefter det heter:
- «På bakgrunn av ovennevnte dommer kan det reises spørsmål om lovens uttrykk regne- og skrivefeil bør endres, slik at det klarere fremgår at også slike situasjoner vil kunne omfattes av unntaket. Departementet har ikke funnet et mer dekkende begrep, og viser dessuten til at det vil være vanskelig å angi presist hvilke situasjoner som etter omstendighetene vil kunne omfattes. Etter departementets syn må denne grensen derfor avklares gjennom rettspraksis.»
- (40) Av dette utleder jeg for det første at lovgiver tok sikte på å videreføre rettstilstanden slik den var blitt fastlagt ved dommene i *Eksportfinans*-saken og *Gezina*-saken, og for det andre at lovgiver har overlatt til domstolene å avklare begrepets nærmere innhold når nye typesituasjoner oppstår.
- (41) Manglende forståelse av teknisk funksjonalitet er trolig blitt mindre aktuelt ettersom næringsdrivende flest er blitt vant til å levere skattemeldingen digitalt. Dette har vært obligatorisk siden 2016, og fra 2021 har det vært påbudt å benytte «et standardisert digitalt

format», det vil i praksis si et regnskaps- eller årsoppgjørprogram, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-1-2 og § 8-2-8.

- (42) Med dagens løsninger for innlevering er nok også regnefeil blitt mindre praktisk. Det er trolig vanligere at feil oppstår fordi utfylleren krysser av for uriktig svaralternativ eller velger feil i en nedtrekksmeny. Høyesterett har ikke tidligere tatt stilling til om slike feil kan anses som skrivefeil. Jeg anser det imidlertid klart at det må være tilfellet. Feiltypen ligger nærmere de klassiske skrivefeilene enn feil som skyldes manglende forståelse av automatiske funksjoner i et dataprogram. Det er heller ingen grunn til at utilsiktede tastefeil eller klikk skal behandles strengere enn feil som skyldes mangelfull datakompetanse. Avkryssingsfeil og valg av feil alternativ i en nedtrekksmeny må derfor anses som skrivefeil såfremt det alminnelige vilkåret om uoverensstemmelse mellom intensjon og uttrykk er oppfylt.
- (43) Mot denne bakgrunn kan rettstilstanden oppsummeres slik: Unntaket i skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav b omfatter feil som begås under utfylling av skattemeldingen, og som resulterer i en utilsiktet uoverensstemmelse mellom utfyllerens intensjon og det som kommer til uttrykk. I tillegg til klassiske regne- og skrivefeil omfatter unntaket blant annet manglende forståelse av dataprogrammets funksjonalitet, avkryssing av feil svaralternativ og uriktig valg i en nedtrekksmeny. Feil forståelse av de opplysningene som skal fylles inn, faller derimot utenfor. Det samme gjør uteglemler av inntekter som skulle vært ført inn.

Skyldtes opplysningssvikten i dette tilfellet en skrivefeil?

- (44) Jeg minner om at feilen besto i at utbyttet fra Wilson ble tilbakeført i post 0815, som ikke skal brukes for resultatført utbytte på aksjer som er regnskapsført etter egenkapitalmetoden. Årsaken til feilen var at utfylleren valgte alternativet «Hent fra verdipapirregister» i stedet for «Hent fra kontoplan» i nedtrekksmenyen for post 0815 i årsoppgjørprogrammet Maestro.
- (45) Med min forståelse av *skrivefeil* er en slik feil omfattet av unntaket, såfremt feilen var utilsiktet og førte til at det ble skrevet inn noe som utfylleren ikke mente å sette inn.
- (46) Partene er enige om at det ikke foreligger et forsøk på skatteunndragelse. Feilen var altså utilsiktet.
- (47) Det springende punkt blir etter dette om innføringen av utbyttet fra Wilson i post 0815 skjedde i strid med utfyllerens intensjon.
- (48) I selskapets første redegjørelse til Skatteetaten heter det at en «teknisk glipp» førte til en feilkobling i Maestro. Dette utdypes i tilsvaret til Skatteetatens varsel om ileggelse av tillegsskatt. Her heter det blant annet:

«Årsaken til feilkoblingen i årsoppgjørprogrammet, at mottatt utbytte på MNOK 155 er inntatt i næringsoppgavens post 0815, er at utfyller av næringsoppgaven koblet post 0815 i næringsoppgaven opp mot verdipapirregisteret og ikke opp mot kontoplanen. Dette ved at utfyller uforvarende valgte feil alternativ i årsoppgjørprogrammets rullegardinmeny, som styrer hvilken verdi som programmet setter inn i post 0815. Utfyller mente å velge alternativet 'hent fra kontoplan', som

ville gitt en verdi på 0 inn i post 0815, men klikket ved et hendelig uhell, på alternativet 'hent fra verdipapirregisteret'. Dette medførte at post 0815 ble koblet opp mot mottatt utbytte fra skjema RF-1359.»

(49) Jeg forstår dette slik at utfyllerens intensjon var å velge alternativet «Hent fra kontoplan», og at hun ikke mente å føre inn noe beløp i post 0815. I tilsvaret underbygges forklaringen med at utfylleren har solid regnskapsfaglig bakgrunn, herunder erfaring med Maestro. Hun var klar over at utbytte fra datterselskaper som regnskapsføres etter egenkapitalmetoden, ikke skal settes inn i post 0815. Hun visste også at alternativet «Hent fra kontoplan» ville sikret riktig skattemessig behandling av mottatt utbytte. Dette alternativet var korrekt valgt de fire foregående årene.

(50) Tingretten har gitt følgende beskrivelse av feilen:

«Feilen i skattemeldingen besto i at utfyller ved et utilsiktet feilklikk i rullegardinmenyen for tilbakeføringsposten 0815 (Tilbakeføring av inntektsført utbytte) valgte alternativet 'Hent fra verdipapirregisteret' i stedet for alternativet 'Hent fra kontoplan'. Dette førte til at fradraget i post 0815 ble koblet opp mot mottatt utbytte fra Wilson ASA på 155 617 956 kroner, i stedet for at posten ble satt til 0 kroner i henhold til kontoplanen. Skattemessig fradrag ble dermed 155 617 956 kroner høyere enn det skulle ha vært.

Post 0815 benyttes for tilbakeføring av resultatført utbytte for aksjer mv. som *ikke* er behandlet etter egenkapitalmetoden, jf. Rettleiing til RF-1167 Næringsoppgave 2 for 2021. Ved bruk av egenkapitalmetoden skal resultatandelen tilbakeføres i post 0830 i stedet. Utfyller var kjent med dette. Utfyller var også kjent med at Caiano AS sin investering i Wilson ASA var regnskapsført etter egenkapitalmetoden. Feilklikket i post 0815 førte til at utbyttet på 155 617 956 kroner ble fradragsført to ganger, både i post 0815 og i post 0830. Feilen er beskrevet som et 'hendelig uhell'. Det er dokumentert at samme utfyller korrekt valgte alternativet 'Hent fra kontoplan' i post 0815 ved utfyllingen av Caiano AS sine skattemeldinger for årene 2017–2020.»

(51) Lagmannsretten gjengir det første av de to siterte avsnittene og presiserer at feilen ikke skyldtes svikt i dataprogrammet, eller at brukeren hadde utilstrekkelig kunnskap om programmets funksjonalitet. Deretter viser den til selskapets beskrivelse i tilsvaret til skattemyndighetene om at «utfyller uforvarende valgte feil alternativ i årsoppgjørprogrammets rullegardinmeny», og til en senere uttalelse om at det var «et handlingssubjekt som hadde gjort feilkoblingen og ikke årsoppgjørprogrammet». Bevisvurderingen oppsummeres slik:

«Lagmannsretten legger etter dette til grunn at feilen skyldtes en menneskelig svikt i form av at utfylleren valgte feil alternativ fra nedtrekksmenyen. Som vist til ovenfor fremstår det som mest sannsynlig at alternativet 'Hent fra kontoplan' var forhåndsutfyllt og at utfylleren aktivt endret dette til 'Hent fra verdipapirregister'.»

(52) Jeg oppfatter lagmannsrettens bevisresultat som sammenfallende med selskapets forklaring, det vil si at utfylleren uforvarende – uten bevisst hensikt – valgte feil alternativ i nedtrekksmenyen.

(53) Staten har anført at utfyllerens forklaring i bevisopptaket for Høyesterett etterlater et annet inntrykk av hva som skjedde.

- (54) Jeg kan for min del ikke se at den innhentede forklaringen avviker fra det lagmannsretten har lagt til grunn. Utfylleren svarer at hun ikke husker den konkrete utfyllingen. Videre sier hun at hun ikke forstår hvorfor hun valgte feil alternativ, for hun «vet utmerket godt hvordan det skal være». Når hun blir bedt om å beskrive feilen, kaller hun den «en glipp». Etter mitt syn underbygger forklaringen at innføringen i post 0815 var utilsiktet; det ble satt inn et beløp som utfylleren ikke mente å sette inn.
- (55) Jeg kan altså ikke se at forklaringen gir grunnlag for den motsatte slutningen; at tallet ble fanget opp, vurdert og ansett som korrekt. Det foreligger under enhver omstendighet ikke klar sannsynlighetsovervekt for at det var det som skjedde.
- (56) Staten har også pekt på at klikket i nedtrekksmenyen var en bevisst handling, og at tallet i post 0815 straks kom til syne. Jeg kan ikke se at dette har avgjørende betydning. Også klassiske skrivefeil oppstår i forbindelse med bevisste handlinger, og uriktige innføringer blir umiddelbart synlige. Hvis disse aspektene ved en feil skulle frata den karakter av skrivefeil, ville unntaket miste mye av sin tiltenkte betydning.
- (57) Jeg legger etter dette til grunn at opplysningssvikten i dette tilfellet skyldtes en skrivefeil i lovens forstand. Spørsmålet blir så om feilen var åpenbar for skattemyndighetene.

Vilkåret «åpenbar»

- (58) Den vanlige forståelsen av ordet *åpenbar* er at noe er tydelig, forståelig for alle eller opplagt. Dette tilsier at terskelen ligger høyt.
- (59) Også ligningslovens forarbeider tilsier at det er snakk om et ganske strengt vilkår. I merknadene til § 10-3 sies det at feilen må være «så iøynefallende at ligningsmyndighetene når de gransker oppgavene med alminnelig nøyaktighet, ikke kan unngå å oppdage den», jf. Ot.prp. nr. 29 (1978–1979) punkt 10.1 på side 123.
- (60) Uttalelsen gjengis i Rt-1997-1117 *Schultz* på side 1126. Førstvoterende peker der også på at vurderingen må skje ut fra det store antallet skattemeldinger som skal kontrolleres i løpet av få måneder.
- (61) I Rt-2006-593 *Eksportfinans* avsnitt 32 presiserer førstvoterende vilkåret på denne måten:
- «Utgangspunktet er klart nok: Det må med grunnlag i skattyters oppgaver lett kunne konstateres at det foreligger en feil. For en som kontrollerer oppgavene, må det ved normal grundighet i gjennomgangen ‘springe i øynene’ at her er det noe galt. Det er en objektiv vurdering som må foretas, slik at det ikke er avgjørende om en ligningsfunksjonær faktisk oppdager at det er en feil eller ikke. Kan det som ser påfallende ut, ha en plausibel forklaring og derfor være riktig, er man utenfor bestemmelsens anvendelsesområde.»
- (62) Det fremgår videre at det er tilstrekkelig at det åpenbart er en feil. Det behøver ikke å være klart hva feilen består i, se avsnitt 40.
- (63) Partene har lagt til grunn at vurderingen må baseres på det som fremkommer og kan avdekkes ved manuell kontroll av skattemeldingen. Jeg er enig i at det er riktig tilnærming

i saken her. Prosedyrene for Høyesterett gir ikke foranledning til å gå inn på hvilken betydning det eventuelt kan ha at en feil er lett å oppdage ved maskinell kontroll.

Var den aktuelle skrivefeilen åpenbar?

- (64) Det fremgikk som nevnt av næringsoppgaven, sett i sammenheng med skjemaet RF-1359, at det tilbakeførte utbyttet i post 0815 stammet fra datterselskapet Wilson. Skattemyndighetene var imidlertid ikke kjent med at investeringen i Wilson var regnskapsført etter egenkapitalmetoden. Feilen kunne derfor ikke avdekkes ved å betrakte post 0815 isolert.
- (65) Også feil som springer i øynene når poster ses i sammenheng, kan imidlertid være åpenbare. Det er i denne forbindelse sentralt at næringsoppgaven er innrettet slik at det *skal* være en sammenheng mellom regnskapspostene på side 2 og tilbakeføringene på side 4, slik jeg allerede har forklart. Det betyr at en post på side 4 nødvendigvis må ha en motpost på side 2. Har den ikke det, foreligger det en feil.
- (66) Den naturlige motposten ville i dette tilfellet vært 8005. Denne var imidlertid allerede benyttet til tilbakeføring av postene 0816 og 0830, og kunne derfor ikke forklare innføringen i post 0815. Det var heller ingen annen inntektspost på side 2 som kunne gi en plausibel forklaring på tilbakeføringen i post 0815. Ved å sammenholde postene ville man derfor ikke kunne unngå å oppdage at det var en feil i næringsoppgaven. Det er som nevnt ikke et krav at det må være åpenbart hva som er riktig.
- (67) Saksforholdet har klare likhetstrekk med Rt-2006-593 *Eksportfinans*, hvor det i avsnitt 41 ble karakterisert som «meget påfallende» at et tilbakeført beløp ikke hadde noen naturlig motpost i finansregnskapet. Førstvoterende anså det ikke som tvilsomt at det måtte stå klart for skattemyndighetene at det var feil i skatteytters oppgaver. Dette taler med tyngde for at feilen også i vår sak må anses som åpenbar.
- (68) Staten har pekt på at postene i finansregnskapet er uspesifiserte samleposter og har anført at det derfor ikke var påfallende at det ikke fantes noe korresponderende beløp på side 2. En plausibel forklaring kunne være at utbyttet i post 0815 inngikk i post 8005 sammen med uspesifiserte tapsposter, hevdet det.
- (69) Jeg kan ikke se dette som en plausibel forklaring, når beløpet i post 8005 allerede var tilbakeført i sin helhet i postene 0816 og 0830. Det er riktignok bare post 0830 som uttrykkelig henviser til post 8005. Post 8005 er imidlertid en relevant motpost også for 0816, og summen av postene 0816 og 0830 svarer eksakt til beløpet i post 8005. Hvis post 8005 i tillegg skulle kunne forklare tilbakeføringen i post 0815, måtte den inneholde et uspesifisert tap som i størrelse nøyaktig svarte til utbyttet fra Wilson. Det kan ikke ha fremstått som plausibelt.
- (70) Staten har også argumentert med at utfylleren ikke straks forsto hva som var feil, men valgte å rådføre seg med revisor før hun svarte skattemyndighetene.
- (71) Jeg er enig i at dette er et relevant moment, men jeg ser det ikke som avgjørende i saken her. Utfylleren skrev allerede i sin første henvendelse til revisor at det kunne se ut til å ha blitt feil på side 4 i næringsoppgaven. Jeg oppfatter det slik at hun forsto at noe var feil,

men var usikker på hva det var. Sett i lys av de alvorlige konsekvensene feilen ville kunne ha i form av tilleggsskatt, er det forståelig at hun ønsket å være sikker før hun svarte skattemyndighetene. Jeg kan ikke se at man av dette kan trekke den slutning at feilen ikke var åpenbar for skattemyndighetene. Jeg minner om at det er tilstrekkelig at det er åpenbart for skattemyndighetene at noe er feil; det behøver ikke å være klart hva feilen består i.

(72) Jeg er etter dette kommet til at feilen må ha fremstått som åpenbar for skattemyndighetene.

Konklusjon og sakskostnader

(73) Vilkårene for unntak fra tilleggsskatt i skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav b er oppfylt. Skatteetatens vedtak må derfor oppheves.

(74) Ankende part har vunnet saken og har krav på nødvendige sakskostnader etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd, jf. § 20-5 første ledd. Resultatet i ankesaken legges til grunn ved avgjørelsen av krav på sakskostnader for lavere instanser, jf. § 20-9 andre ledd.

(75) For behandlingen i Høyesterett er det fremlagt sakskostnadsoppgave på 331 500 kroner, som i sin helhet er salær for 70,5 timers arbeid. I tillegg kommer ankegebyret på 35 478 kroner, slik at samlet beløp er 366 978 kroner. Kravet tas til følge.

(76) For behandlingen i lagmannsretten har Caiano krevd 307 500 kroner i salær for 61,5 timers arbeid, samt utlegg med 31 900 kroner, til sammen 339 400 kroner. Også dette kravet tas til følge.

(77) Caiano har fradragrett for inngående merverdiavgift og har derfor ikke krevd merverdiavgift erstattet.

(78) Caiano har ikke krevd sakskostnader for behandlingen i tingretten.

(79) Ankende part skal etter dette tilkjennes 706 378 kroner i sakskostnader.

(80) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Skatteetatens vedtak 13. november 2023 om ileggelse av tilleggsskatt for inntektsåret 2021 oppheves.
2. I sakskostnader for lagmannsretten og Høyesterett betaler staten ved Skatteetaten til Caiano AS 706 378 – syvhundreogsekstusentrehundreogsyttiåtte – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av dommen.

(81) Dommer **Sivertsen:**

Dissens

- (82) Jeg er kommet til et annet resultat enn førstvoterende. Etter mitt syn er feilen som er gjort i denne saken, ingen «regne- eller skrivefeil» etter skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav b. Jeg kan i det vesentlige slutte meg til førstvoterendes overordnede beskrivelse av bestemmelsens rekkevidde, men mener at unntaket blir strukket lengre enn det er rettslig grunnlag for hvis det anvendes i saken her.
- (83) Uttrykket «regne- eller skrivefeil» omfatter språklig sett at utfylleren skriver noen annet enn det som var meningen, for eksempel ved ombytting eller feilskrift av tall, jf. Rt-2006-593 *Eksporthfinans* avsnitt 29. Jeg finner det i likhet med førstvoterende klart at begrepet må forstås teknologinøytralt, slik at utilsiktede tastefeil eller feilklikk ved digital utfylling, for eksempel i forbindelse med valg av alternativ i en nedtrekksmeny, må sidestilles med tradisjonelle skrivefeil.
- (84) Forutsetningen for at unntaket skal få anvendelse, er imidlertid at det er tale om en ren glipp ved selve utfyllingen, det som i Rt-1997-1117 *Schultz* på side 1125 er betegnet som feil av «teknisk» karakter, typisk ved inntasting av et annet tall enn det utfylleren mente å sette inn. Feil som skyldes svikt ved vurderingen av skattemessige forhold, for eksempel at utfylleren ikke var seg bevisst hva den riktige skatterettslige løsningen var, faller utenfor bestemmelsen. Spørsmålet om det er grunnlag for å fritta for tilleggsskatt i slike tilfeller, vil bero på om feilen kan regnes som unnskyldelig etter det alminnelige unntaket i skatteforvaltningsloven § 14-3 andre ledd. Som førstvoterende har påpekt, er dette unntaket ikke påberopt i saken.
- (85) I forarbeidene til skatteforvaltningsloven er det understreket at terskelen for bruk av § 14-3 andre ledd om unnskyldelige forhold skal legges lavere enn før. Dette er blant annet begrunnet i hensynet til å unngå urimelige resultater, jf. Prop. 38 L (2015–2016) punkt 20.4.2.2 side 214. Det er ikke gitt tilsvarende føringer for unntaket om regne- og skrivefeil. Unntaket må tilpasses nye problemstillinger, men skal fortsatt ha et snevert nedslagsfelt, slik ordlyden indikerer og som forarbeidene til ligningsloven og tidligere praksis fra Høyesterett bygger på.
- (86) Det forhold at unntaket i § 14-4 bokstav b omfatter feil som skattyteren kan bebreides for, og at det ikke er rom for å nyansere ut fra graden av uaktsomhet, gir i seg selv grunn til forsiktighet med å gå utenfor det som naturlig omfattes av ordlyden lest teknologinøytralt.
- (87) Når det gjelder denne konkrete saken, er partene enige om at næringsoppgaven post 0815 om *tilbakeføring av inntektsført utbytte* var forhåndsutfyllt på riktig måte ved menyvalget «Hent fra kontoplan», slik at beløpet var angitt til 0 kroner. Feilen oppsto ved at utfylleren gikk inn i menyen og i stedet valgte alternativet «Hent fra verdipapirregister». Endringen førte til at beløpsfeltet viste 155 617 956 kroner, som ved dette uriktig ble trukket fra i den skattepliktige inntekten.
- (88) Det er vanskelig å se for seg at en slik feil kan skyldes en glipp ved inntastingen. Endringen krevde en manuell operasjon i flere trinn og fremstår som resultat av et bevisst

og aktivt valg. Dette har også lagmannsretten lagt til grunn i sin dom. Måten feilen er oppstått på, taler klart mot at det kan dreie seg om en skrivefeil i lovens forstand.

- (89) Jeg oppfatter utfyllerens forklaring i bevisopptaket for Høyesterett slik at hun egentlig var kjent med at det ikke var adgang til å korrigere særskilt for dette utbyttet, fordi den aktuelle aksjeinvesteringen var regnskapsført etter egenkapitalmetoden, men at hun ikke var seg dette bevisst da hun fylte ut næringsoppgaven. Hun mener at hun må ha vurdert tallene, og at hun oppfattet endringen hun gjorde i post 0815 som innholdsmessig riktig. Dette underbygger at feilen skyldtes en vurderingssvikt av materiell karakter, og ikke utilsiktede tastefeil eller feilklikk – «skrivefeil» – ved utfyllingen. Det er ikke holdepunkter for at tallene i næringsoppgaven er blitt annerledes enn det som var meningen ved utfyllingen.
- (90) Om denne feilen aksepteres som en «skrivefeil», vil det etter mitt syn innebære en utvidende tolkning av dette begrepet, noe Høyesterett tidligere har stilt seg avvisende til, jf. Schultz-dommen på side 1125 og Eksportfinans-dommen avsnitt 30. En slik forståelse ville kunne skape vanskelige avgrensningsspørsmål og utfordringer ved skatteetatens kontrollvirksomhet.
- (91) Det kan innvendes at mitt resultat fører til at unntaket for regne- og skrivefeil får begrenset praktisk betydning. Slik jeg oppfatter bestemmelsen med tilhørende forarbeider, har det imidlertid vært meningen at unntaket skal ha begrenset rekkevidde. Betydningen er svekket ytterligere ved den teknologiske utviklingen og ved at unntaket for unnskyldelige forhold som nevnt praktiseres lempeligere enn før.
- (92) På denne bakgrunn slutter jeg meg til lagmannsrettens konklusjon om at det ikke er grunnlag for å fritta for tilleggsatt etter skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav b. Med dette er det ikke nødvendig å gå inn på vilkåret om at feilen må være «åpenbar».
- (93) Jeg stemmer for at anken forkastes.
- (94) Dommar **Høgetveit Berg:** Eg er i hovudsak og i resultatet samd med fyrstvoterande, dommar Stenvik.
- (95) Dommer **Thyness:** Likeså.
- (96) Dommer **Bergsjø:** Jeg er i hovedsak og i resultatet enig med annenvoterende, dommer Sivertsen.

(97) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Skatteetatens vedtak 13. november 2023 om ileggelse av tilleggsskatt for inntektsåret 2021 oppheves.
2. I sakskostnader for lagmannsretten og Høyesterett betaler staten ved Skatteetaten til Caiano AS 706 378 – syvhundreogsekstusentrehundreogsyttiåtte – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av dommen.

Dokumentet er i samsvar med originalen:
Anders Berg Dønås