

## Del IV:

# Skattebehandlingen i 2009 og 2010

Artikkelen tar for seg utvalgte saker og problemstillinger fra skatte- og avgiftsbehandlingen i Skatt øst i 2009/2010. I denne del IV omtales merverdiavgift og tilleggsskatt.



Artikkelen er forfattet av:

Seksjonssjef  
Monica Sivertsen  
Skatt øst

Hun er DH-kandidat 1989, har juridikum fra 1994, var juridisk rådgiver v/Oslo likningskontor fra 1995–98, seniorrådgiver i Skattedirektoratet 1999–2000, underdirektør v/Oslo likningskontor fra 1.6.00 og seksjonssjef i Skatt Øst fra 1.1.08.

### Merverdiavgift

#### Kjøp av fjernleverbare tjenester

Et norsk selskap drev virksomhet med investeringer i oljelisenser gjennom sine utenlandske datterselskaper.

Selskapet kjøpte juridiske tjenester, herunder due diligence, og konsulent- og ingeniørtjenester fra utenlandske leverandører. Leverandørene beregnet verken norsk eller utenlandsk merverdiavgift på fakturaene, og kjøpene ble heller ikke avgiftsberegnet av selskapet.

Det er merverdiavgiftsplikt på innenlandsk omsetning av tjenester i Norge etter merverdiavgiftsloven § 3–1. Skattekontoret la til grunn at levering av juridiske tjenester, konsulent- og ingeniørtjenester ville ha vært avgiftspliktige etter hovedregelen for innenlandsk omsetning av tjenester.

Det er videre et avgiftsmessig prinsipp at tjenester søkes avgiftsbelagt på det stedet hvor de blir forbrukt. Det kan likevel gjøres unntak dersom det er vanskelig å bestemme hvor forbruksstedet er. Avgiftsplikten for tjenester som etter sin art ikke har noe bestemt forbrukssted, fjernleverbare tjenester, blir vanligvis pålagt kjøperen av tjenesten ved snudd avregning<sup>1</sup>.

Merverdiavgift skal beregnes ved snudd avregning dersom tjenesten som kjøpes kan fjernleveres. Det avgjørende for om tjenesten kan anses fjernleverbar, vil være om denne etter sin art kan knyttes til et bestemt fysisk sted.

Selskapet ble varslet om at skattekontoret ville vurdere å etterberegne utgående avgift på anskaffelsene fra utlandet etter reglene om snudd avregning.

Selskapet anførte på sin side at det dreide seg om utvikling på et oljefelt beliggende i Nederland, tilhørende et nederlandsk datterselskap, og at tjenestene derfor falt utenfor begrepet fjernleverbare tjenester. Tjenestene ble videre beskrevet som planlegging og gjennomføring av analyse, organisering, drift og testforberedelser.

Skattekontoret kunne ikke se at tjenestene etter sin art var knyttet til et bestemt fysisk sted. Etter skattekontorets oppfatning var det heller ikke avgjørende i forhold til vurderingen av tjenestenes art at arbeidet faktisk ble utført i Nederland.

Det er et uttalt formål med forskrift nr. 121<sup>2</sup> at tjenestene skal avgiftsbelegges i det landet tjenestene er forbrukt. Det er også et siktemål at én og samme tjeneste ikke skal avgiftsbelegges i flere land, eller at tjenesten utilsiktet ikke skal avgiftsbelegges i noen av landene.

Tjenestene ble som nevnt utført i Nederland av ansatte i selskaper hjemmehørende innenfor EU. Videre ble tjenestene fakturert til og belastet regnskapene til selskapet hjemmehørende i Norge. Det var ikke dokumentert at det var beregnet avgift av

transaksjonene i noen av landene. Selger hadde således heller ikke beregnet avgift på sine tjenester til det norske selskapet. Det hadde derfor etter skattekontorets syn formodningen mot seg at tjenesteleverandørene anså leveransene som arbeid knyttet til et bestemt fysisk sted.

Skattekontoret la til grunn at tjenesteanskaffelsene fra utlandet var fjernleverbare tjenester som var avgiftspliktige for næringsdrivende hjemmehørende i Norge ved kjøp fra utlandet.

Tilleggsavgift ble ilagt med 30 %.

#### Kjøp av fjernleverbare tjenester

Avgiftsfri AS er et norsk selskap som drev virksomhet med bygging av rigger gjennom heleide utenlandske datterselskaper. Selskapet var ikke registrert i merverdiavgiftsmanntallet.

Selskapet kjøpte juridiske tjenester, herunder due diligence, og andre konsulent-tjenester fra utenlandske leverandører. I hovedsak ble anskaffelsene fakturert til Avgiftsfri AS og belastet selskapets regn-

*RIGGER: Avgiftsfri AS bygde rigger gjennom heleide utenlandske datterselskaper.*



<sup>1</sup> Merverdiavgiftsloven § 3-30.

<sup>2</sup> Forskrift nr. 684 fastsatt av FIN 15.6.2001 til mval. 1969.

skap. Enkelte av leveransene ble imidlertid fakturert til andre uavhengige selskaper, men likevel bokført som kostnader i Avgiftsfri AS' regnskaper.

Selskapet hadde inngått en avtale med No VAT Ltd om kjøp av managementtjenester. Deler av tjenesteleveransen ble ved en tilleggsavtale subkontrahert til et annet selskap, Avgiftskutt AS, som var i samme konsern som No VAT Ltd. Tjenesteleveransene omfattet administrasjon, regnskap og budsjettering, samt intern og ekstern rapportering. Ifølge tilleggsavtalen skulle det betales 2 MNOK for levering av tjenestene.

Leverandørene hadde verken beregnet norsk eller utenlandsk merverdiavgift på fakturaene. Anskaffelsene ble heller ikke avgiftsberegnet av Avgiftsfri AS.

#### Konsulenttjenester

Skattekontoret la til grunn at Avgiftsfri AS' anskaffelser av juridiske tjenester, herunder due diligence, og andre konsulenttjenester fra utlandet var fjernleverbare tjenester som er avgiftspliktige for næringsdrivende hjemmehørende i Norge ved kjøp fra utlandet.

Når det gjaldt fakturaer der andre selskaper var oppført som formelle mottakere, la skattekontoret vekt på at tjenestene fremsto som anskaffelser knyttet til Avgiftsfri AS' styring av datterselskapene. Det ble videre lagt vekt på at det hadde formodningen mot seg at selskapet skulle akseptere kostnader som tilhørte andre og uavhengige selskaper. Skattekontoret la til grunn at Avgiftsfri AS faktisk var mottaker av tjenestene. Det skulle derfor vært beregnet utgående merverdiavgift på anskaffelsene fra utlandet etter reglene om snudd avregning.<sup>3</sup>

#### Managementtjenester

Skattekontoret etterspurte dokumentasjon som nærmere kunne vise hvem som hadde utført tjenestene knyttet til administrasjon/forretningsførsel for Avgiftsfri AS, og hvordan kostnadene ble belastet regnskapet. Dokumentasjonen ble ikke levert.

I henhold til den foreliggende dokumentasjonen fremgikk det imidlertid at Avgiftskutt AS fakturerte No VAT Ltd for 2 MNOK pr. år. Det ble lagt til grunn at beløpene var knyttet til levering av managementtjenester til Avgiftsfri AS via No VAT Ltd. Skattekontoret konkluderte med

at Avgiftsfri AS hadde anskaffet managementtjenester fra utlandet. Det ble videre lagt til grunn at tjenestene var fjernleverbare, slik at det skulle vært beregnet utgående merverdiavgift på anskaffelsene etter reglene om snudd avregning.

#### Tap av fradragsrett for inngående avgift, avvik mellom bilag og faktiske forhold

Saken omhandler kjøpers tap av fradragsrett grunnet formelle feil ved bilag, i de tilfelle kjøper fakturerer på vegne av selger.<sup>4</sup>



*EGNE BILER: Transporttjenester AS drev formidling av transporttjenester og benyttet i all hovedsak innleide sjåfører med egne biler.*

Transporttjenester AS drev formidling av transporttjenester og benyttet i all hovedsak innleide sjåfører med egne biler. Transporttjenester AS søkte i 2006 Skattedirektoratet om dispensasjon fra reglene om utstedelse av salgsdokumentasjon.<sup>5</sup> Dette ble innvilget på visse vilkår. 1. januar 2007 ble vilkårene som tidligere ble gitt i dispensasjonen, nedfelt i forskriften.<sup>6</sup> Ett av vilkårene er at en kjøper jevnlig skal ta utskrift fra Enhetsregisteret eller lignende for å dokumentere at selgeren er registrert i merverdiavgiftsregisteret. Transporttjenester AS begynte etter å ha mottatt dispensasjonen å fakturere på vegne av sine innleide sjåfører.

Høsten 2008 ble det varslet om boketter-syn i Transporttjenester AS. Under ettersynet ble det oppdaget at flere av selskapets sjåfører ikke var registrert i merverdiavgiftsregisteret. Transporttjenester AS hadde således utferdiget salgsdokumentasjon og fakturert med merverdiavgift uten at sjåførene var registrert. Inngående avgift ble

følgelig heller ikke innbetalt av de sjåførene dette gjaldt.

Transporttjenester AS benyttet den salgsdokumentasjonen de selv hadde utferdiget som grunnlag for fradrag av inngående avgift, til tross for at denne var beheftet med feil.

Etter skattekontorets vurdering var den feilaktige salgsdokumentasjonen et klart brudd på dispensasjonsvilkårene. Salgsdokumentasjonen måtte underkjennes som bilag, og førte til at omsetningsoppgaven måtte anses som uriktig. Utgående avgift ble fastsatt ved skjønn<sup>7</sup>, og inngående avgift ble redusert. Det ble videre ilagt tilleggsavgift med 20 %.

Transporttjenester AS klaget på vedtaket og hevdet at selskapet ikke kunne holdes ansvarlig for om den enkelte sjåfør var registrert i merverdiavgiftsregisteret. Selskapet anførte videre at konsekvensen av et mulig brudd på dispensasjonsbestemmelsene kun måtte være at de mistet adgangen til å fakturere på vegne av sjåførene, og ikke at de tapte retten til fradrag for inngående avgift. Skattekontoret måtte derimot kreve inn avgiften fra den enkelte sjåføren.

Transporttjenester AS hevdet å være både aktsom og i god tro angående sjåførenes registrering i merverdiavgiftsregisteret, og viste til strenge rutiner der de innhentet firmaattester, førerkort, vognkort, løyvedokumenter og forsikringspoliser. Selskapet anførte også at transportbransjen er en «gjennomregulert bransje», som tilsier at forholdene skulle være i orden.

Tidligere rettsavgjørelser og forarbeider sier noe om hvilken grad av aktsomhet som kreves av kjøper, men kun der selger selv utferdiger salgsdokumentasjonen. I disse tilfellene er det snakk om formelle feil ved dokumentet. I denne saken utstedte kjøper salgsdokumentasjonen og kjøper hadde en sterk oppfordring til å undersøke selgers registreringsopplysninger. Det var etter skattekontorets oppfatning utvilsomt at Transporttjenester AS ikke hadde utvist den aktsomheten som kreves.

Saken ble behandlet i Klagenemnda for merverdiavgift våren 2010. Klagenemnda stadfestet enstemmig skattekontorets innstilling.

<sup>4</sup> Forskrift 01.12.2004 nr. 1558 om bokføring §§ 5-2-1 tredje ledd bokstav e.

<sup>5</sup> Forskriften §§ 5-2-9 første ledd og 5-2-1 første ledd.

<sup>6</sup> Forskriften § 5-2-1 tredje ledd.

<sup>7</sup> Mval. 1969 § 55 første ledd nr. 2, ny merverdiavgiftslov § 18-1 første ledd bokstav b.



*GULV: Selskapet drev med import, salg, montering og vedlikehold av ulike typer gulv.*

## Etterberegning av inngående avgift vedrørende fakturaer fra underentreprenører

Lillevik Bygg AS drev med import, salg, montering og vedlikehold av ulike typer gulv. For å få det konkrete arbeidet utført, engasjerte selskapet en krets av underentreprenører.

Det ble foretatt bokettersyn i selskapet. Under ettersynet ble det avdekket at mange av underentreprenørene ikke var registrert i merverdiavgiftsregisteret. Underentreprenørene hadde derfor oppkrevd merverdiavgift urettmessig, og merverdiavgiften ble da heller aldri innbetalt til staten. Spørsmålet i saken var om Lillevik Bygg AS hadde krav på fradrag for urettmessig oppkrevd merverdiavgift påført fakturaene fra underentreprenørene. Videre var det mange fakturaer fra underentreprenørene som hadde formelle mangler og spørsmålet var da om Lillevik Bygg kunne kreve fradrag for merverdiavgift når fakturaene ikke tilfredsstilte vilkårene for inntektslegitimasjon.

### *Fradragsrett for anført MVA på fakturaer med formelle mangler*

Urettmessig oppkrevd merverdiavgift som var fradragsført hos Lillevik Bygg AS, utgjorde totalt i overkant av 2 MNOK i kontrollperioden 2000–06. Av dette beløpet refererte ca. kr 900 000 seg til merverdiavgift som var oppkrevd på grunnlag av salgsdokumentasjon som ikke tilfredsstilte kravene i bokføringsforskriften<sup>8</sup>. De formelle feilene besto i at fakturaene var påført foretakets/selskapets organisasjonsnummer uten at dette var etterfulgt av bokstavene MVA. I de tilfellene hvor fakturaene ikke hadde tilføyselsen MVA, hadde ikke Lillevik Bygg AS grunn til å tro at underentreprenøren var registrert i merverdiavgiftsregisteret. Lillevik Bygg AS hadde god grunn til i stedet å be om ny faktura og eventuelt sjekke merverdiavgiftsregisteret.

Skattekontoret la til grunn at Lillevik Bygg AS ikke hadde krav på fradrag for den merverdiavgiften som var påført de fakturaene hvor bokstavene MVA ikke etterfulgte foretakets/selskapets organisasjonsnummer eller i de tilfellene organisasjonsnummeret manglet<sup>9</sup>. Som begrunnelse ble det blant annet vist til Borgarting lagmannsretts dom av 26.4.2006<sup>10</sup>.

### *Fradragsrett for anført MVA på fakturaer uten formelle mangler*

En av underentreprenørene ble etter en konkret vurdering ansett som ansatt i Lillevik Bygg AS med den følge at overføringerne fra Lillevik Bygg AS ble klassifisert som lønnsutbetalinger og ikke som vederlag for omsetning av tjenester. Det kunne da ikke gis fradrag for den anførte merverdiavgiften på fakturaene.

I tillegg var det utfakturert 5,7 MNOK fra tre ulike underentreprenører inklusiv merverdiavgift til Lillevik Bygg AS i kontrollperioden. Disse fakturaene var uten formelle mangler, men det ble funnet bevist at Lillevik Bygg hadde opptrådt kvalifisert uaktsomt ved å fradragsføre merverdiavgift uten å gjøre noen undersøkelser om underentreprenørenes registreringsforhold. Vederlaget ble i stor grad utbetalt til de personene som hadde utført det konkrete oppdraget, eller til ektefelle/samboerne av disse, dvs. andre enn fakturautstederne.

Skattekontoret anså oppgjørspaksisen for å være i strid med god forretningskikk.

Andel av vederlaget som ble overført til innehaverne av de enkelte foretakene og antall personer som mottok oppgjør fra Lillevik Bygg AS, var slik:

Fakturautsteder	Antall personer som mottok betaling fra Lillevik Bygg AS. Total utbet. i parentes	Andel av vederlaget overført til innehaveren av foretaket
Underentreprenør 1	16 (totalt ca. kr 4 200 000)	7 % (ca. kr 290 000)
Underentreprenør 2	2 (totalt ca. kr 700 000)	22 % (ca. kr 150 000)
Underentreprenør 3	3 (totalt ca. kr 800 000)	0 %

Av betalingsbilag funnet hos Lillevik Bygg AS fremgikk navnet på den enkelte betalingsmottaker, slik at det måtte ha fremstått som relativt klart at betalingene i stor grad gikk til andre enn de fakturautstedende underentreprenørene. De relativt betydelige fakturabeløpene tilsa etter skattekontorets vurdering en skjerpet aktsomhetsplikt.

### *Personkretsen som mottok oppgjør fra og fakturerte Lillevik Bygg AS*

Flere av de personene som mottok oppgjør fra Lillevik Bygg AS, drev virksomhet opp mot Lillevik Bygg gjennom ulike foretak. Det var deriblant flere gode venner som sto sentralt i saken, og det ble lagt til grunn at flere av disse fakturerte gjennom hverandres foretak, og fikk utbetalt vederlag til seg selv uavhengig av hvilket foretak som den enkelte faktura ble utstedt fra.

De aktuelle underentreprenørene drev sine virksomheter uten å føre regnskap og uten å innbetale pliktig skatt og avgift. Skattekontoret fant det påfallende at Lillevik Bygg AS hadde hatt forretningsforbindelser med så vidt mange useriøse aktører i forhold til skatte- og avgiftslovgivningen, uten at det ble fattet mistanke om uregelmessige forhold.

### *Betydningen av fakturaer med formelle mangler*

Underentreprenør 1 hadde utstedt fakturaer som dels var i samsvar, og dels ikke var i samsvar med kravene som stilles til salgsdokumenters innhold. 11 % av fakturaene fra underentreprenør 1 tilfredsstilte ikke de formelle kravene ved at organisasjonsnummeret ikke var etterfulgt av bokstavene MVA.

<sup>8</sup> § 5-1-1, jf. tidligere forskrift nr. 2 § 2.

<sup>9</sup> Merverdiavgiftsloven § 25.

<sup>10</sup> Utv. 2006 side 841.

Det forhold at fakturaene ikke tilfredsstilte de formelle kravene i forskriften, var etter skattekontorets vurdering et moment, som sammen med andre momenter, tilsa at Lillevik Bygg AS burde foretatt nærmere undersøkelser før avgiften ble fradragsført. Det ble i denne sammenheng vist til klagesak nr. 5090 hvor det uttales:

«Når den første faktura har formelle mangler, den neste er formelt korrekt, og den neste igjen har formelle mangler osv. (innen en kort periode i samme termin) bør dette være en klar indikasjon på at undersøkelser av oppdragstakernes registreringsforhold må foretas.»

#### *Betydningen av utskrifter fra Brønnøysundregisteret*

Det ble funnet utskrifter fra Brønnøysundregisteret hos Lillevik Bygg AS datert 26.10.2004 som viste at underentreprenørene 1 og 3 ikke var registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Etterberegningen for tidsrommet etter 26.10.2004 ble akseptert av Lillevik Bygg AS. Lillevik Bygg AS fortsatte å fradragsføre merverdiavgiften til tross for de foreliggende utskriftene. Dette viste etter skattekontorets vurdering at Lillevik Bygg AS hadde et noe lemfeldig forhold til fradragsføringen av merverdiavgift, og var således et relevant moment i aktsomhetsvurderingen også for det tidligere tidsrommet.

De aktuelle underentreprenørene hadde ikke fast forretningssted. Det gjelder ikke særskilte innrapporteringsregler ved oppdrag til virksomhetsutøvere som ikke driver fra fast forretningssted, men den avgiftspliktige bør likevel vie enkeltpersonforetak uten fast forretningssted større oppmerksomhet og skjerpe aktsomheten i forhold til slike virksomheter.

#### **Klage til Klagenemnda for merverdiavgift**

Skattekontorets vedtak ble påklaget til Klagenemnda for merverdiavgift. Klagenemnda fastholdt skattekontorets vedtak.

#### **Tilleggsskatt**

##### **Innledning**

Reglene om tilleggsskatt er endret med virkning fra 1.1.2010. Ifølge overgangsreglene får endringene virkning for saker som er tatt opp ved varsel om tilleggsskatt etter utgangen av 2009. Der opplysningssvikten er begått før 2010 gjelder likevel de tidligere reglene dersom samlet tilleggsskatt blir høyere etter de nye reglene.



#### **NYE REGLER:**

*Reglene om tilleggsskatt er endret med virkning fra 1.1.2010.*

I Sørum-dommen<sup>11</sup> fastslo Høyesterett at det foreligger et høyere beviskrav for ileggelse av tilleggsskatt, dvs. «klar sannsynlighetsovervekt». I de nye tilleggsskattreglene er det krav om klar sannsynlighetsovervekt for ileggelse av tilleggsskatt med 30 %.

Ved eventuelle unnskyldelige forhold, eller påstand om åpenbare regne-/skrivefeil, er det ligningsmyndighetene som med klar sannsynlighetsovervekt må påvise at slike ikke foreligger. Ileggelse av skjerpet tilleggsskatt etter ligningsloven § 10–5 følger de straffeprosessuelle beviskravene, dvs. bevist «utover enhver rimelig tvil». Bevisreglene kommer til anvendelse både i forhold til uriktige eller ufullstendige opplysninger som har eller kunne ha ført til skattemessige fordeler, vilkåret om grov uaktsomhet/forsett ved bruk av skjerpet tilleggsskatt og på beløpets størrelse.

I tillegg til innføring av høyere beviskrav, er det lagt til grunn at unnskyldelige for-

hold skal benyttes i større utstrekning enn etter de tidligere reglene. Denne lempningen må ses i sammenheng med at de tidligere reglene om redusert tilleggsskatt pga. delvis unnskyldelige forhold er opphevet. I tillegg er reglene om redusert tilleggsskatt pga. lett kontrollerbare feil opphevet.

En annen vesentlig lovendring er effektiviteten av tilleggsskatt i tilfeller der en skattyter har underskudd. Etter de tidligere reglene skulle tilleggsskatten fremføres til skattyter kom i skatteposisjon, mens tilleggsskatten etter de nye reglene skal effektiviseres for det inntektsåret feilen er begått uavhengig av om skattyter har over- eller underskudd.

De tidligere reglene om beregning av tilleggsskatt pga. manglende levering av pliktig selvangivelse/næringsoppgave er opphevet. Ved manglende levering av slike oppgaver kommer de alminnelige reglene til anvendelse, dvs. tilsvarende behandling

<sup>11</sup> Utv. 2008 side 1548.

## **AKTUARBREGNINGER OG TJENESTER**

Kollektiv pensjonsforsikring og AFP.

Aktuarberegning av pensjonsforpliktelser utføres av NIA til konkurransedyktige priser. Hurtig leveringstid.

### **NIA – Nordic Insurance Administration AS**

Forskningsparken – Gaustadalleen 21 – 0349 Oslo

Tlf: 22 95 82 70 – Fax: 22 95 82 71 – E-post: nia@aktuar.com

som ved uriktige/ufullstendige opplysninger i innsendte selvangivelser eller øvrige oppgaver.

Etterfølgende saker gir et bilde av noen problemstillinger Skatt øst har hatt til behandling.

## Overskredet fradragsramme – unnskyldelige forhold?

Eiendom KS er deltaker med 90 % eierandel i Bygg KS. Bygg KS hadde i 2008 skattemessig underskudd på 5 MNOK, dvs. 4,5 MNOK på Eiendom KS' andel.

Eiendom KS hadde overskredet fradragsrammen på sin andel i Bygg KS, som førte til at andel underskudd ikke kunne fradragsføres<sup>12</sup>, men måtte fremføres til fradrag i senere års andel av overskudd fra selskapet mv<sup>13</sup>. Ved utarbeidelsen av selskapsoppgaven for Eiendom KS og deltakeroppgavene for kommandittistene ble den overskredede fradragsrammen ikke tatt hensyn til. Dette førte til at kommandittistene feilaktig krevde fradrag for andelen av underskuddet på 4,5 MNOK.

Eiendom KS hadde ti kommandittister. Tre av kommandittistene hadde andeler på 25 % hver. Disse kommandittistene var aksjeselskaper heleid av henholdsvis daglig leder, styreformann og ett av styremedlemmene i kommandittselskapet. Aksjonærene hadde i tillegg også funksjoner i Bygg KS. De syv øvrige kommandittistene var personlige deltakere uten verv eller funksjoner i noen av selskapene.

Eiendom KS ble varslet om endring av oppgavene, og kommandittistene om endring av ligningene, sommeren 2010. Kommandittistene ble samtidig varslet om mulig ileggelse av tilleggsskatt. I svaret på varselet ble det opplyst at verken Eiendom KS eller kommandittistene hadde bemerkninger til skattekontorets materielle vurderinger. Med hensyn til tilleggsskatt ble det påpekt at det ikke kunne forventes at kommandittistene i Eiendom KS kunne ha kunnskaper, forutsetninger eller muligheter til å sette seg inn i og kontrollere sine deltakeroppgaver, som i vesentlig utstrekning var basert på resultatet i et underliggende kommandittselskap. Feilen måtte derfor bli å likestille med en tredjemansoppgave som ikke blir rettet opp av skattyter. En slik feil er ifølge Lignings-ABC<sup>14</sup> akseptert som et unnskyldelig forhold.

Subsidiært ble det anført at overgangsreglene måtte komme til anvendelse. Etter de tidligere reglene skulle tilleggsskatt kun ilegges med 15 % hvis feilen var lett kontrollertbar.

Skattekontoret la til grunn at oppgavene med klar sannsynlighetsovervekt var uriktige og at disse hadde ført til skattemessige fordelere. Grunnvilkåret for tilleggsskatt var derfor oppfylt.

Tilleggsskatt skal ikke ilegges når skattyterens forhold er unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak.<sup>15</sup> Ifølge Lignings-ABC kan lite synlige feil i tredjemansoppgaver, som f.eks. lønnsoppgaver, kontooppgaver mv., som ikke blir rettet opp av skattyter, bli ansett som unnskyldelige forhold. For de syv personlige kommandittistene uten verv eller øvrig direkte tilknytning til noen av kommandittselskapene, la skattekontoret til grunn at tilleggsskatten kunne frafalles pga. annen årsak. Selv om disse via deltakelse i et kommandittselskap pr. definisjon er næringsdrivende, la skattekontoret til grunn at opplysningsfeilen måtte anses unnskyldelig, da de hadde forholdt seg til deltakeroppgavene som de hadde mottatt fra forretningsføreren. Det ble i denne forbindelse også bemerket at unntak fra tilleggsskatt pga. unnskyldelige forhold ifølge forarbeidene skal praktiseres lempeligere etter de nye reglene.

<sup>15</sup> Ligningsloven § 10-3 nr. 1.

Det ble med henvisning til forarbeidene lagt vekt på at det for mer profesjonelle, ressurssterke skattytere med kompliserte skatteforhold, må forventes grundige og betryggende kvalitetssikringsrutiner ved regnskapsføring og utarbeidelse av ligningsoppgaver. Aksjonærene i selskapene som var kommandittister, hadde styreverv i kommandittselskapene, og via sine verv hadde de den nødvendige innsikten i regnskaper og oppgaver, og dermed både forutsetninger og muligheter til å kontrollere disse. Skattekontoret fant derfor med klar sannsynlighetsovervekt at unnskyldelige forhold som kunne føre til unntak for tilleggsskatt, ikke forelå.

Tilleggsskatt skal etter de nye reglene ilegges med 30 %.<sup>16</sup>

Kommandittistene ble varslet om tilleggsskatt i 2010, men opplysningssvikten ble begått i forbindelse med innlevering av selvangivelsene våren 2009. Spørsmålet ble da om overgangsreglene ville komme til anvendelse. Etter de tidligere reglene skulle tilleggsskatt ilegges med 15 % hvis feilen var lett kontrollertbar. Skattekontoret bemerket at ligningsmåten for deltakerlignede selskaper og deltakerne fordrer en samhandling mellom fastsettelsene på selskapets hånd og ligningen av deltakerne. Feilen måtte derfor etter en konkret vurdering anses som lett kontrollertbar, og tilleggsskatt ble ilagt med 15 %.

<sup>16</sup> Ligningsloven § 10-4 nr. 1.

*VPS: Selskapet påpekte at Verdipapirsentralen (VPS) hadde gitt en oversikt over lånetransaksjoner som skattyter gjennomførte i 2007 og 2008.*



<sup>12</sup> Skatteloven § 10-43 første ledd.

<sup>13</sup> Skatteloven § 10-43 fjerde ledd.

<sup>14</sup> Lignings-ABC 2009/10 side 1115.

### Feilaktig fradragsføring av utbyttekompensasjon – unnskyldelige forhold?

Sak 2.7 ovenfor i denne artikkelen omhandler feilaktig fradragsføring av utbyttekompensasjon for Investering AS. Selskapets inntekt ble økt med 2 MNOK for 2007 og kr 500 000 for 2008.

I 2010 ble selskapet varslet om tilleggsskatt på de foretatte feilføringene.

Selskapet anførte i sitt svar at det måtte være tillatt å være uenig med skattekontoret uten å bli ilagt tilleggsskatt. Selskapet hevdet videre at tilleggsskatt kun skulle ilegges i tilfeller hvor det ble utvist kvalifisert uaktsomhet, og at det måtte være overveiende sannsynlig at selskapet kunne klandres for å ha lagt en uriktig lovførståelse til grunn.

Det ble ikke gitt tilleggsopplysninger i selvangivelsene. Skattekontoret kom derfor til at selskapet med klar sannsynlighetsovervekt hadde gitt uriktige og ufullstendige opplysninger som hadde ført til skattemessige fordeler.

Det ble deretter vurdert hvorvidt det forelå unnskyldelige forhold som kunne føre til at tilleggsskatt kunne unnlates. Rettsvillfarelse kan være et unnskyldelig forhold i relasjon til ligningsloven § 10–3 nr. 1. Det er likevel slik at terskelen er høy for å akseptere rettsvillfarelse som unnskyldelig, særlig hos næringsdrivende skattytere. I foreliggende tilfelle fremgikk løsningen på det skatterettslige spørsmålet klart av lovens ordlyd. Selskapet måtte da legge til grunn lovens ordlyd i stedet for å spekulere i at ordlyden ikke hadde holdt tritt med utviklingen gjennom skattereformen. Selskapet utøvet aktiv virksomhet med verdipapirhandel, herunder verdipapirlån og shorthandel, og forholdet kunne derfor med klar sannsynlighetsovervekt ikke anses som unnskyldelig.

Selskapet anførte subsidiært at de tidligere bestemmelsene om redusert tilleggsskatt pga. lett kontrollerbare opplysninger skulle komme til anvendelse. Det ble i denne forbindelsen påpekt at Verdipapirsentralen (VPS) hadde gitt en oversikt over lånetransaksjoner som skattyter gjennomførte i 2007 og 2008. Ved å sammenholde disse opplysningene med føringene i ligningsoppgavene hadde skattekontoret lett tilgang til å vurdere om de oppgitte opplysningene i selvangivelsene var korrekte.

Opplysningssvikten ble begått før 2010, noe som førte til at de tidligere reglene om tilleggsskatt kunne komme til anvendelse.

Skattekontoret hadde tilgang til en oversikt fra VPS over verdipapirlån skattyter hadde i 2007 og 2008. Denne oversikten ga imidlertid ikke informasjon om utbyttekompensasjon og lånepremier.

Etter høyesterettsdom avsagt 7. november 2006<sup>17</sup> er det tilstrekkelig at det er enkelt for ligningsmyndighetene å avdekke en feil for at reglene om redusert tilleggsskatt for lett kontrollerbare opplysninger skal komme til anvendelse. *Tilsvarende standpunkt er også nedfelt i Lignings-ABC*<sup>18</sup>. Det er ikke tilstrekkelig at opplysningene med lethet kan innhentes, f.eks. i forbindelse med spesielle kontrolltiltak. Da opplysningene fra VPS ikke ga informasjon om utbyttekompensasjon og lånepremier, kunne ikke skattekontoret se at ligningsmyndighetene hadde tilstrekkelige opplysninger til å

konstatere at det var gjort feil i selvangivelsene. Villkåret for tilleggsskatt med redusert sats var således ikke oppfylt.

Selskapet hadde skattemessig underskudd i 2008. Etter de tidligere reglene ble tilleggsskatten først effektuert etter hvert som skattyter oppebar positiv inntekt. Etter de nye reglene i ligningsloven § 10–4 nr. 3 skal tilleggsskatten effektueres umiddelbart, uavhengig av om skattyter har et skattemessig over- eller underskudd. Selskapet hevdet at overgangsreglene tilsa at tilleggsskatten måtte fremføres til selskapet fikk skattemessig overskudd. Skattekontoret viste til at overgangsreglenes ordlyd omhandler tilfeller der tilleggsskatten blir høyere etter de nye reglene. Den nominelle tilleggsskatten ville bli av tilsvarende størrelse etter både gamle og nye regler, men kun føre til en forskyvning i tidspunktet for effektivering. Skattekontoret kom likevel til at overgangsreglene måtte tolkes i lys av at tilleggsskatt er inngripende, og at det da bør utvises varsomhet med å gi skjerpelser tilbakevirkende kraft. Skattekontoret fant derfor å anvende de tidligere reglene for inntektsåret 2008, dvs. med den konsekvensen at tilleggsskatten blir fremført til selskapet kommer i skatteposisjon.

### Handel med aksjer utenfor fritaksmetoden – unnskyldelige forhold?

Porteføljen AS er et porteføljeinvesteringsselskap. En kontroll for inntektsåret 2008 viste at selskapet hadde behandlet alle sine realisasjoner av aksjer som om de falt innenfor fritaksmetoden. Skattekontoret fant etter en nærmere gjennomgang at selskapet hadde gevinster som falt utenfor fritaksmetoden på 2 MNOK, og tap på kr 500 000.



#### Kurs høsten 2011 som arrangeres flere steder i landet:

##### Etiske krav og dilemmaer for revisorer \*

Lasse Birkeland og Helge Dietrichson

##### Jus for revisorer og regnskapsførere \*

Magne Teigland og Tor Erlend Framstad

##### Revisors «nye» tjenester \*

Kåre Rødssæteren, Terje Tvedt og Kai Morten Hagen

##### Autorisasjonen som regnskapsfører er på plass – hva nå?

Karl Jakob Enger og Torill Volden

##### Egenkapitaltransaksjoner \*

Anne-Cathrine Bernhoft og Kjetil Andersen

##### Omorganisering og omdanning \*

Trine Husaas, Børge Busvold og Trond-Erik Andersen

\* Kursene inngår i Oppdateringsprogrammet, men er åpen for alle.

revisorforeningen • no

17 Urv. 2006 side 1601.

18 Lignings-ABC 2008/09 side 1081.

Selskapet ble i 2010 varslet om at ligningen ville bli endret og at tilleggsskatt ville bli vurdert.

Selskapet hadde ingen bemerkninger til at inntekten samlet ble forhøyet med 1,5 MNOK. Selskapet påberopte seg reglens kompleksitet ved handel av finansielle instrumenter som et unnskyldelig forhold.

Skattyter hadde ikke gitt noen opplysninger om sine aksjetransaksjoner, verken ved bruk av RF-1059/1061 eller på annen måte. Skattekontoret kom derfor til at Porteføljen AS med klar sannsynlighetsovervekt hadde gitt uriktige opplysninger i selvangivelsen som hadde ført til skattemessige fordeler. Vilkåret for å ilegge tilleggsskatt med 30 % i samsvar med lovens hovedregel var derfor oppfylt.

Etter ligningslovens § 10–3 nr. 1 skal det ikke ilegges tilleggsskatt dersom det foreligger unnskyldelige forhold som sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak.

Etter skattekontorets vurdering kunne ikke et selskap som utelukkende drev med porteføljainvesteringer, påberope seg reglens kompleksitet som et unnskyldelig forhold, og viste i denne forbindelse til uttalelsene i lovens forarbeider.<sup>19</sup> Det stilles således strenge krav til profesjonelle næringsdrivende som engasjerer seg i verdipapirmarkedet.

<sup>19</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.3.2.

*480 REISEDAGER: Skattyter hadde mottatt reise- og diettgodtgjørelse fra to selskaper med ca. kr 700 000 for totalt 480 dager samme år.*



Skattekontoret fant at det med klar sannsynlighetsovervekt ikke forelå unnskyldelige forhold som tilsa at ligningsloven § 10–3 nr. 1 kunne få anvendelse.

Selskapet ble varslet om tilleggsskatt i 2010, mens opplysningssvikten ble begått ved innleveringene av selvangivelsen våren 2009. Overgangsreglene kunne derfor komme til anvendelse hvis de tidligere reglene ville ført til lavere tilleggsskatt.

Spørsmålet ble da om feilen kunne anses som lett kontrollerbar. Skattekontoret hadde opplysninger om realisasjonene via aksjonærregisteret og Verdipapirsentralen. I disse opplysningene fremgikk det blant annet hvor selskapet var registrert. I de tilfellene det var samsvar mellom registreringslandet og det landet selskapet faktisk var hjemmehørende i, var skattekontoret av den oppfatning at feilen var lett kontrollerbar. Det ble i denne forbindelse presisert at det ikke er krav om at de korrekte opplysningene skal fremgå, men at det er tilstrekkelig at det er enkelt å avdekke feilen. Tilleggsskatt ble derfor ilagt med 15 %. Transaksjoner med aksjer som ikke kunne spores som hjemmehørende til sitt registreringsland, kunne imidlertid ikke karakteriseres som lett kontrollerbare. Det ble lagt til grunn at det er skattyter som er nærmest til å frembringe opplysninger om hvor et aktuelt selskap til enhver tid er hjemmehørende.

Med hensyn til grunnlaget for tilleggsskatt bemerket skattekontoret at en skattyter som utgangspunkt ikke kan trekke inn andre ikke-oppgitte fradragposter enn de som refererer seg til den aktuelle unndratte inntektsposten. Fradragposter kan likevel redusere grunnlaget for tilleggsskatt hvis det er en nær sammenheng mellom fradragsposten og den ikke-oppgitte inntekten. Lignings-ABC<sup>20</sup> nevner eksempelvis at i tilfeller hvor en skattyter i løpet av året har solgt aksjer i forskjellige selskaper, noen med gevinst og noen med tap, skal grunnlaget for tilleggsskatten være netto ikke-oppgitt skattepliktig gevinst. Tilleggsskatten ble derfor beregnet av nettogevinsten på 1,5 MNOK.

### Reise- og diettgodtgjørelse etc. – skjerpet tilleggsskatt

Skattyter er enesaksjonær i to aksjeselskaper innen markedsføringsbransjen. Skattekontoret avholdt bokettersyn i selskapene, og avdekket at skattyter hadde mottatt reise- og diettgodtgjørelse fra begge selskapene med ca. kr 700 000 for totalt 480 dager samme år. Det ble i tillegg avdekket mange tilfeller med ufullstendige reiseregninger, hvor blant annet reisesenes formål etc. ikke var oppgitt.

Skattyter ble varslet om endring av ligningen og om ileggelse av tilleggsskatt våren 2010. Dette varselet ble ikke besvart.

Ved de materielle vurderingene la skattekontoret til grunn at skattyter hadde en omfattende reisevirksomhet, da han drev oppsøkende virksomhet på vegne av selskapene. Skattekontoret la til grunn at skattyter hadde reist i overkant av halvparten av alle arbeidsdagene i løpet av et inntektsår. Det ble således lagt til grunn at skattyter maksimalt hadde vært på reise 150 av årets arbeidsdager.

Basert på 150 reisedager ville i underkant av 70 % av de påståtte reisedagene bli ansett som ikke yrkesrelaterte/fiktive, med tilsvarende andel av godtgjørelsene tilbakeført som lønn. Etter at skattekontoret hadde tatt høyde for den usikkerhet som alltid vil hefte ved et skjønn, ble skattyters inntekt økt med kr 420 000.

Ved vurderingen av tilleggsskatt bemerket skattekontoret at det både var klar sannsynlighetsovervekt for, og bevist utover enhver rimelig tvil, at det i selvangivelsen var gitt uriktige opplysninger som hadde ført til skattemessige fordeler.

<sup>20</sup> Lignings-ABC 2010 i elektronisk form side 1136.

Skattyter hadde ikke anført unnskyldelige forhold og det var ingenting som tydet på at sådanne forelå.

Ved den materielle vurderingen av hvor stor andel av godtgjørelsen som skulle anses som lønn, kreves kun alminnelig sannsynlighetsovervekt. Ved skjønnsutøvelsen tok skattekontoret likevel høyde for en mulig usikkerhet, og fastsatte den skattepliktige fordelten lavere enn de foretatte beregningene skulle indikere. Kontoret fant derfor klar sannsynlighetsovervekt for at den skattepliktige fordelten minst måtte være av en slik størrelse som ble lagt til grunn ved den materielle behandlingen. Tilleggsskatt ble derfor ilagt med 30 % etter ligningsloven § 10-4 nr. 1.

Skattekontoret fant det dessuten bevist utover enhver rimelig tvil at grov uaktsomhet, hvor forsett ikke kunne utelukkes, måtte anses å foreligge. Det ble i denne forbindelse lagt vekt på at skattyter åpenbart hadde mottatt godtgjørelser for reiser som ikke kunne vært gjennomført. Skattyter var i tillegg kjent med reglene pga. et tidligere boksettersyn i ett av hans selskaper.

Ileggelse av skjerpet tilleggsskatt betinger også at den beløpsmessige endringen er bevist utover enhver rimelig tvil. Ved vurderingene la skattekontoret til grunn at det uansett ikke kunne utbetales godtgjørelse for mer enn 365 dager for ett år. I tillegg ble det tatt høyde for at han heller ikke hadde vært på reise hver dag hele året, ved at det ble trukket ut dager og uker som skattekontoret fant det tilstrekkelig bevist at han ikke hadde arbeidet, f.eks. for de dager det ikke forelå reiseregninger. Det ble derfor estimert et overskudd som ble ansett bevist utover en hver rimelig tvil, og ilagt skjerpet tilleggsskatt på denne andelen.

Skjerpet tilleggsskatt skal ilegges med enten 15 % eller 30 %. Satsen avgjøres på bakgrunn av en vurdering av størrelsen på det unndratte beløpet, graden av utvist skyld og forholdene for øvrig. I saken ble det via et boksettersyn avdekket graverende forhold, blant annet fiktive reiseregninger, som til sammen førte til betydelige skattemessige fordeler. Skattekontoret fant derfor at skjerpet tilleggsskatt måtte ilegges med 30 %.

**Skjerpet tilleggsskatt – svart omsetning**  
En skattyter drev virksomhet med kjøp og salg av bruktbiler. Hans påståtte nærings-



*UTENFOR REGNSKAPET: Skattekontoret la til grunn at skattyter hadde solgt 30 biler som var holdt utenfor regnskapet.*

inntekt i 2008 var på kr 100 000. Det ble avholdt boksettersyn som avdekket en betydelig svart omsetning. Ifølge informasjonen som ble innhentet, forelå det opplysninger om ti solgte biler via Autosys, samt at det i tillegg var annonsert 20 biler til salg på Finn.no. Kontrollen avdekket at det var til sammen 30 bankinnskudd på skattyters konto, totalt 3 MNOK.

Av bilene hvor det forelå både kjøpe- og salgskontrakter, totalt ti biler, var den gjennomsnittlige fortjenesten på kr 30 000 pr. bil. De øvrige solgte bilene var i tilsvarende prisklasser/årsmodeller.

Skattyter ble varslet om endring av ligningen og om tilleggsskatt sommeren 2010. Varselet ble ikke besvart.

Skattekontoret la til grunn at skattyter hadde solgt 30 biler som var holdt utenfor regnskapet. Den gjennomsnittlige fortjenesten for de bilene hvor det ikke forelå kontrakter, ble fastsatt til kr 25 000 pr. bil. Etter et skjønsmessig fradrag for utgifter ble skattyters inntekt forhøyet med kr 700 000.

Når det gjaldt tilleggsskatt, bemerket skattekontoret at det ved de skjønsmessige fastsettelsene var tatt høyde for den usikkerheten som alltid vil være til stede når



**På vegne av våre oppdragsgivere søkes:**

- Senior regnskapskonsulent
- Financial Controller
- Business Controller
- Autoriserte regnskapsførere med lederambisjoner
- Økonomisjef
- Regnskapsmedarbeider
- Statsautorisert revisor
- Regnskapssjef
- Revisor

*Capus jobber for organisasjoner som anerkjenner verdien av dyktige medarbeidere. Våre konsulenter har lang erfaring og ønsker å bidra til din karriereutvikling innen regnskap, økonomi og finans.*

*Om dette er relevant for deg ønsker vi en tettere dialog om fremtiden.*

*Kontakt leder i Capus Financials, Svein Sørensen, for en uforpliktende prat på 22 94 11 00.*

**www.capus.no**



det må utøves et skjønn. Kontoret fant derfor med klar sannsynlighetsovervekt at den skattepliktige fordelten minst måtte være av en slik størrelse som ble lagt til grunn ved den materielle behandlingen. Tilleggsskatt ble derfor ilagt med 30 % av kr 700 000 etter ligningsloven § 10–4 nr. 1.

Skattekontoret fant det også bevist utover enhver rimelig tvil at grov uaktsomhet, hvor forsett ikke kunne utelukkes, måtte anses å foreligge. Det ble i denne forbindelse lagt vekt på at skattyter hadde utøvet virksomhet med kjøp og salg av biler som var holdt utenfor regnskapet, hvilket var forsettlig handlinger.

Ileggelse av skjerpet tilleggsskatt betinger også at den beløpsmessige endringen er bevist utover enhver rimelig tvil. Ved vurderingene la skattekontoret til grunn at det ikke kunne bevises utover enhver rimelig tvil at 30 biler var solgt, selv om både opplysningene i Autosys, annonsene på Finn.no og antall bankinnskudd var en meget sterk indikasjon. Kontoret fant det heller ikke bevist utover enhver rimelig tvil at den gjennomsnittlige fortjenesten var kr 25 000 for de bilene hvor det ikke forelå opplysninger om kjøpe- og salgssum. Grunnlaget for skjerpet tilleggsskatt måtte derfor reduseres. Etter en samlet vurdering kom kontoret til at grunnlaget for skjerpet tilleggsskatt kunne fastsettes til kr 500 000, hvilket ble ansett å være innenfor det straffeprosessuelle beviskravet.

Skjerpet tilleggsskatt skal ilegges med enten 15 % eller 30 %. Satsen avgjøres på bakgrunn av en vurdering av størrelsen på det unndratte beløpet, graden av utvist skyld og forholdene for øvrig. I saken ble det via et bokettersyn avdekket svart omsetning som hadde ført til betydelige skattemessige fordeler. Skattekontoret fant derfor at skjerpet tilleggsskatt måtte ilegges med 30 %.

### **Skjerpet tilleggsskatt – spørsmål om strafferabatt**

Skattyter er eneaksjonær i Bruktbilen AS. Ved bokettersyn i selskapet våren 2010 ble det avdekket bankbilag som indikerte at hovedaksjonæren hadde solgt et antall biler privat.

Etter varsel om endring av ligningen og om tilleggsskatt våren 2010 innrømmet hovedaksjonæren forholdet, og påpekte at salgene ikke vedrørte selskapet. Han fremla en oversikt over salgene, med et samlet overskudd på kr 250 000.

Skattyters inntekt ble ved vedtak av skattekontoret forhøyet med tilsvarende beløp.

Tilleggsskatt ble ilagt med 30 %.

Med hensyn til skjerpet tilleggsskatt fant skattekontoret det bevist utover enhver rimelig tvil at selvangivelsen var uriktig og at feilen hadde ført til skattemessige fordeler.

Forsett foreligger når skattyteren så opplysningsfeilen på det tidspunktet opplysningene ble gitt til ligningsmyndighetene. Grov uaktsomhet foreligger når skattyter måtte forstå at opplysningene objektivt sett var uriktige, slik at han ikke har noen unnskyldning for å ha oversett opplysningsfeilen. Spørsmålet om forsett/grov uaktsomhet må vurderes konkret. Det stilles i denne forbindelse større krav til næringsdrivende/selskaper enn andre når det gjelder kontroll med riktigheten av oppgavene. Skattyter hadde ikke tatt med sin samlede omsetning til beskatning. På bakgrunn av skattyters forklaring fant skattekontoret det bevist utover enhver rimelig tvil at handlingen ble utøvet forsettlig. Handlingens karakter og beløpets størrelse indikerte at vilkårene for å ilegge skjerpet tilleggsskatt med 30 % var oppfylt.

Skattekontoret vurderte deretter om skattyter skulle få strafferabatt, da han hadde innrømmet beløpets størrelse. Ifølge Lignings-ABC<sup>21</sup> skal skjerpet tilleggsskatt ilegges med 15 % der skattyter aktivt bidrar til å avklare de faktiske forholdene ved hel eller delvis erkjennelse. De avdekkede bankbilagene var ikke tilstrekkelige til å fastsette en skattepliktig inntekt ved salg av bruktbiler utover enhver rimelig tvil. Skattyter bidro derfor aktivt til å avklare de faktiske forholdene, og skjerpet tilleggsskatt ble ilagt med 15 % på inntektsforhøyelsen i sin helhet.

### **Skjerpet tilleggsskatt – spørsmål om strafferabatt**

Skattyter er selvstendig næringsdrivende innen konsulentbransjen. I den innsendte selvangivelsen tok han med inntekter fra Konsulent AS med totalt kr 120 000. Ved bokettersyn i skattyters virksomhet ble det via leverandørutskrifter avdekket at han hadde mottatt totalt kr 300 000 fra Konsulent AS.

Skattyter ble varslet om endring av ligningen og om tilleggsskatt våren 2010.

Han hadde ingen bemerkninger til den foreslåtte inntektsøkningen, og anførte at feilføringene i regnskapet berodde på økonomiske problemer.

Skattekontoret fant at vilkåret for å ilegge tilleggsskatt med 30 % var oppfylt.

Med hensyn til skjerpet tilleggsskatt la skattekontoret til grunn at det var bevist utover enhver rimelig tvil at selvangivelsen var uriktig, og at skattyters inntekt skulle forhøyes med kr 180 000.

Forsett foreligger når skattyteren så opplysningsfeilen på det tidspunktet opplysningene ble gitt til ligningsmyndighetene. Grov uaktsomhet foreligger når skattyter måtte forstå at opplysningene objektivt sett var uriktige, slik at han ikke har noen unnskyldning for å ha oversett opplysningsfeilen. Spørsmålet om forsett/grov uaktsomhet må vurderes konkret. Det stilles i denne forbindelse større krav til næringsdrivende/selskaper enn andre når det gjelder kontroll med riktigheten av oppgavene. Skattyter hadde ikke tatt med sin samlede omsetning til beskatning pga. økonomiske problemer. På bakgrunn av skattyters forklaring fant skattekontoret det bevist utover enhver rimelig tvil at handlingen ble utøvet forsettlig. Handlingens karakter og beløpets størrelse indikerte at vilkårene for å ilegge skjerpet tilleggsskatt med 30 % var oppfylt.

Skattekontoret vurderte deretter om skattyter skulle få strafferabatt, da han hadde innrømmet beløpets størrelse. Ifølge Lignings-ABC skal skjerpet tilleggsskatt ilegges med 15 % der skattyter aktivt bidrar til å avklare de faktiske forholdene ved hel eller delvis erkjennelse. Reglene kommer etter skattekontorets forståelse kun til anvendelse i de tilfeller, og for det beløp, som en skattyter faktisk erkjenner i tillegg til de beløpene som ligningsmyndighetene kan bevise utover enhver rimelig tvil. Skattyter hadde ikke bidratt aktivt til å avklare de faktiske forholdene i saken. Han hadde kun innrømmet unndragelsens størrelse etter at ligningsmyndighetene hadde tilstrekkelige bevis til å ilegge skjerpet tilleggsskatt. Skjerpet tilleggsskatt ble derfor ilagt med 30 %.

21 Lignings-ABC 2010 i elektronisk form side 1140.