

Del I – skatt og merverdiavgift:

# Saker fra Skatteklagenemndas saksbehandling

Artikkelen tar for seg hovedlinjene i skatteforvaltningslovens bestemmelser om tilleggsskatt, med hovedvekt på eksempler fra Skatteklagenemndas praksis. Alle henvisninger er publisert eller vil bli publisert på [www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no).



Seniorskattejurist  
Line Solli  
Sekretariatet for Skatteklagenemnda



Seniorrådgiver  
May-Lise Persen Lerang  
Sekretariatet for Skatteklagenemnda

## Riktig – deretter feil

I NS 86/2017<sup>1</sup> hadde den skattepliktige levert selvangivelse med vedlegg to ganger for samme inntektsår. Ved levering av den første selvangivelsen ga den skattepliktige riktige og fullstendige opplysninger. Kort tid etter leverte han feilaktig inn en ny selvangivelse med ufullstendige opplysninger vedrørende sin næringsinntekt. Systemet i Altinn innebærer at det er den siste innleveringen som danner grunnlaget for skattefastsettingen. Ettersom den endelige selvangivelsen ikke inneholdt næringsinntekt var selvangivelsen feil og det ble objektivt sett gitt uriktige opplysninger.

## Aktsomt og lojalt

Det følger av skatteforvaltningsloven § 8–1 at den skattepliktige skal opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten blir klarlagt og oppfylt i rett tid. Loja-

<sup>1</sup> På [lovdata.no](http://lovdata.no) er den publisert under henvisningen SKNS1-2017-86.

## Vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt

Vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt fremgår av skatteforvaltningsloven § 14–3 første ledd. Det er tre objektive vilkår som må vurderes:

- uriktig eller ufullstendig opplysning/unnlatt å gi pliktig opplysning
- kan føre til skattemessig fordel
- fordelens størrelse.

Det er skattemyndighetene som må bevise at de objektive vilkårene for ileggelse tilleggsskatt er oppfylt. Beviskravet er klar sannsynlighetsovervekt.<sup>1</sup>

### Uriktige eller ufullstendige opplysninger

Utgangspunktet for vurderingen av om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger er hva en lojal skattepliktig vil gi av opplysninger etter en objektiv standard.<sup>2</sup>

Den skattepliktige har gitt uriktige opplysninger når han har gitt opplysninger som ikke stemmer med de faktiske forholdene.<sup>3</sup> Opplysningsplikten praktiseres strengt.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Prop. 38L (2015-2016) punkt 20.5.3 side 223, HR i UTV-2008-1548 (Sorum) og Ot.prp.nr.82 (2008-2009) punkt 8.9 og 9.3.

<sup>2</sup> Prop. 38L (2015-2016) punkt 20.4.2.2 og Ot.prp.nr.82 (2008-2009) pkt. 8.2.3.

<sup>3</sup> Ot.prp.nr.62 (2006-2007) punkt 6.6.6.

<sup>4</sup> Rt-2009-813 (Gaard Tveit).

litetsplikten har blitt drøftet i flere avgjørelser, for eksempel disse to:

I NS 141/2017<sup>2</sup> hadde den skattepliktige krevd fradrag for kostnader som helt klart ikke var fradragsberettigede. Dette gjaldt private kostnader for vin-

<sup>2</sup> [Lovdata.no](http://lovdata.no): SKNS1-2017-141.

terklær, sommerklær, forsikring og veiavgift.

Nemnda mente i likhet med skattekontoret at den skattepliktige hadde spekulert i oppføring av urettmessige fradrag. Dette var klart illojale tilpasninger, og innebar brudd på opplys-

ningsplikten selv om den skattepliktige hadde oppgitt alle opplysninger som var nødvendige for å vurdere fradragsetten.

### Ikke lojalt

I en annen sak, NS 44/2018,<sup>3</sup> hadde den skattepliktige krevd fradrag for leiekostnader. Den skattepliktige hadde blitt nektet fradrag for tilsvarende kostnader tidligere år, og hadde mottatt vedtak fra skattemyndighetene om dette. Den skattepliktige krevde likevel fradrag til tross for at det ikke var endringer i hans faktiske situasjon.

Å fortsatt kreve det samme fradraget i selvangivelsen, og dermed ikke innrette seg etter de avgjørelsene skattemyndighetene hadde fattet, ble ikke ansett som lojalt. Dersom den skattepliktige mente at han hadde rett på fradragene til tross for at de faktiske forholdene var de samme som før, burde han i det minste ha opplyst om denne uenigheten i vedlegget til selvangivelse for å kunne anses å opptre lojalt og gi fullstendige opplysninger.

### Tilleggsopplysninger

Foruten at den skattepliktige skal fylle ut aktuelle poster i oppgavene på en riktig måte, skal det også gis «... andre opplysninger som har betydning for fastsettingen».<sup>4</sup>

### Glemt rapportering av utbytte

NS 5/2018<sup>5</sup> gjaldt en sak der det utdelende selskapet hadde glemt å rapportere utbytte i aksjonærregisteroppgaven. Beløpet fremkom derfor ikke på den skattepliktiges aksjeoppgave eller i hans selvangivelse. I aksjeoppgaven, mottatt før selvangivelsen, fikk den skattepliktige en særskilt oppfordring til å kontrollere innrapporterte tall. Den skattepliktige korrigererte ikke den pre-utfylte selvangivelsen, og ble ikke lignet for mottatt aksjeutbytte fra selskapet. Han ga heller ikke annen informasjon som kunne gi skattekon-

toret grunn til å foreta egne undersøkelser omkring mottatt utbytte. Sekretariatet la til grunn at den skattepliktige hadde gitt uriktige opplysninger.

### Eiendom benyttet av aksjonær

I NS 59/2017<sup>6</sup> kom Skatteklagenemnda til at den skattepliktige hadde gitt uriktige opplysninger for 2011, 2012 og 2014, da det ikke fremgikk av selskapets selvangivelse at selskapets eiendom hadde blitt benyttet av aksjonær uten at det var betalt vederlag.

For 2012 hadde selskapet omtalt eiendommen i et eget vedlegg til selvangivelsen. I vedlegget var det oppgitt at selskapet hadde anskaffet en eiendom som skulle være et velferdsgode. Nemnda mente at opplysningene ga skattekontoret grunn til å se nærmere på spørsmålet om eiendommen kunne anses som et velferdsgode. Spørsmålet om eiendommen skulle anses som et velferdsgode og spørsmålet om eiendommen skulle uttaksbeskattes som følge av at den hadde stått til aksjonærens disposisjon, var imidlertid to forskjellige spørsmål. Opplysningene i vedlegg til selvangivelsen sa ingenting om aksjonærens bruk eller tilgang til eiendommen, selv om den skattepliktige etter nemndas oppfatning burde ha opplyst om dette.

### Opplysning i mva-meldingen

NS 16/2018<sup>7</sup> (alm. avdeling) gjaldt fradragføring av inngående merverdiavgift tilknyttet bilag hvor selger uriktig hadde oppkrevd merverdiavgift. Den skattepliktige hadde skrevet en merknad i mva-meldingen der det var opplyst følgende:

«Post 8. Fradragberettiget inng Avg på kr 696 112,-. At beløpet er høyt, skyldes kjøp av rorbuanlegg med inventar og utstyr. Samt kjøp av båt med utenbordsmotor».

Skatteklagenemnda vurderte opplysningen som tilstrekkelig til at skattekontoret hadde en foranledning til å stille oppfølgingsspørsmål, og at den skattepliktige ved dette hadde opp-

trådt på en aktsom og lojal måte ved innsending av oppgaven.

### Skattemessige fordeler

Det er som regel ikke problematisk å slå fast at opplysningssvikten kan eller vil kunne medføre en skattemessig fordel. I saker med underskudd har spørsmålet imidlertid blitt satt på spissen.

Selskapet anførte i NS 103/2017<sup>8</sup> at det ikke ville komme i skatteposisjon dersom tapsfradraget ble tilbakeført, og at det derfor ikke ville være grunnlag for å ilegge tilleggs-skatt. Skatteklagenemnda påpekte at tapsvilkåret var oppfylt da selskapet hadde krevd underskudd til fremføring.<sup>9</sup>

I NS 30/2018<sup>10</sup> hadde selskapets revisor ikke tilbakeført regnskapsmessig nedskrivning av aksjer i næringsoppgave 2, slik at det ble krevd fremførbart underskudd med tilsvarende beløp. Spørsmålet var om de uriktige opplysningene om fremførbart underskudd kunne føre til «skattemessige fordeler» for selskapet.

Selskapet anførte at det ikke var i en skatteposisjon til, eller hadde noen intensjon om å utnytte underskuddet.<sup>11</sup>

At selskapet ikke var i en skatteposisjon til å utnytte underskuddet i inntektsåret var etter Skatteklagenemndas oppfatning ikke avgjørende. Opplysningssvikten medførte at selskapet fikk et økt fremførbart underskudd, slik at skatten kunne bli redusert i et senere inntektsår. Skatteklagenemnda mente at så lenge selskapet hadde oppført underskudd til fremføring, var det rent faktisk krevd underskudd fremført til senere år.

For øvrig bemerket Skatteklagenemnda at selv om skatten først ble redusert et senere år, skulle tilleggs-

3 Lovdata.no: SKNS1-2018-44.

4 Skatteforvaltningsloven § 8-3. Se også dommen i Rt-1997-1430 (Elf). Det fremgår av dommen at i de tilfellene den skattemessige disposisjonen er tvilsom eller det er tale om opplysninger som er av vesentlig betydning, vil den skattepliktige ha en særlig plikt til å opplyse om forholdet.

5 SKNS1-2018-5.

6 SKNS1-2017-59.

7 SKNA1-2018-16.

8 SKNS1-2017-103.

9 Det ble vist til Skatteforvaltningshåndboken 1. utgave 2017 s 482 (Lignings-ABC 2014 side 1261).

10 SKNS1-2018-30.

11 Selskapet viste til Lignings-ABC 2015/16 punkt 3.9.1, side 1275.

skatten likevel effektueres umiddelbart.

### Fordelens størrelse

Kravet om klar sannsynlighetsovervekt gjelder også størrelsen på den skattemessige fordelten som danner grunnlaget for beregning av tilleggsskatten.<sup>12</sup>

### Uoppgitte inntekter fra oddspill

I NS 81/2017<sup>13</sup> var det spørsmål om størrelsen på uoppgitte inntekter fra oddspill. Den skattemessige fordelten var fastsatt ved skjønn, og skjønnet bygde på den skattepliktiges spillhistorikk og opplysninger fra bank. Det var noe usikkerhet knyttet til beløpets størrelse, særlig hvorvidt bankopplysningene ga et fullstendig bilde av den skattepliktiges kostnader. Etter Skatteklagenemndas oppfatning var beløpet likevel bevist med klar sannsynlighetsovervekt da det ikke var dokumentert kostnader ut over de som fremgikk av kontoutskrift. Den skattepliktige hadde blitt særskilt oppfordret til å dokumentere ytterligere kostnader.



### Usikre på faktiske forhold

I NS 8/2016<sup>14</sup> var den opprinnelige tilleggsskatten ilagt på grunnlag av en skjønnsligning med usikker forankring i faktiske forhold. Skattekontorets skjønn baserte seg dels på opplysninger fra banker, innberedte opplysninger i innsendte omsetningsoppgaver og lønns- og trekkoppgaver. Størrelsen på disse måtte anses bevist med klar sannsynlighetsovervekt. Skjønnet var imidlertid også dels basert på tidligere skjønnsmessige fastsettelse i omset-

ningsoppgaver for merverdiavgift og opplysninger fra fjorårets ligning. Etter Skatteklagenemndas oppfatning knyttet det seg så stor grad av usikkerhet til disse momentene at det ikke ble funnet bevist med klar sannsynlighetsovervekt at den skattepliktige hadde en alminnelig inntekt i den størrelsesorden som skattekontoret la til grunn i vedtaket sitt.

### Unnskyldelige forhold

Den skattepliktige skal ikke ilegges tilleggsskatt når hans forhold må anses unnskyldelig, jf. skatteforvaltningsloven § 14–3 annet ledd. Det er den skattepliktiges subjektive forhold som må vurderes.

I forarbeidene til skatteforvaltningsloven<sup>15</sup> er det lagt til grunn at unnskyldningsgrunner etter denne bestemmelsen skal anvendes i større grad enn tidligere. Det vil si at det skal mindre til enn etter ligningsloven for å anse den skattepliktiges forhold som unnskyldelig. Det er i forarbeidene i liten grad konkretisert hvilke tilfeller som bør omfattes av unnskyldelige forhold, men det legges til grunn at dette vil utvikle seg gjennom skattemyndighetenes praksis. Det bør tas hensyn til om opplysningssvikten gjelder en enkeltstående feil av en ellers lojal og aktsom skattepliktig. I skatteforvaltningshåndboken vises det i denne forbindelse til om det foreligger liten grad av skyld.

Det kreves at skattemyndighetene med klar sannsynlighetsovervekt må bevise at det ikke foreligger unnskyldelige forhold.<sup>16</sup>

### Sykdom

I NS 9/2018<sup>17</sup> hadde den skattepliktige påberopt seg sykdom hos daglig leder som årsak til opplysningssvikten. Selvangivelsen var mangelfullt utfylt. Skattekontoret mente at daglig leder, tross helsetilstanden, hadde hatt et visst aktivitetsnivå, og at selskapet uansett skulle ha sørget for at det hadde



ressurser til å ivareta opplysningsplikten.

I lys av forarbeidene klare uttalelser om at unnskyldningsgrunnene skulle brukes i større utstrekning enn tidligere, innstilte sekretariatet på at den skattepliktiges forhold skulle anses som unnskyldelig. Sekretariatet mente at det ikke kunne bevises med klar sannsynlighetsovervekt at det ikke forelå unnskyldelige forhold. Den skattepliktige hadde levert legeerklæringer fra tidligere år på at han hadde kronisk sykdom.

Skatteklagenemnda var ikke enig med sekretariatet. Sykdommen ble ikke ansett som årsak til opplysningssvikten.

I NS 8/2018<sup>18</sup> ble sykdom i nær familie ansett som unnskyldende årsak til opplysningssvikten.

### Forglemmelse/manglende kontroll

Det kommer klart frem av veiledningen til den utsendte preutfylte selvangivelsen at denne må kontrolleres, og at den enkelte skattepliktige selv må foreta eventuelle korrigeringer og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil.<sup>19</sup>

I NS 5/2018<sup>20</sup> trodde den skattepliktige at mottatt aksjeutbytte var inkludert i aksjegevinsten på selvangivelsen. Hun hadde ikke vært tilstrekkelig aktsom og foretatt nødvendige undersøkelser. Skatteklagenemnda bemerket at rene forglemmelser og glipper/arbeids-

12 Prop. 38 L (2015–2016) punkt 20.5.3 og Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) pkt. 8.9.3.

13 SKNS1-2017-81.

14 SKNS1-2016-8.

15 Prop. 38 L (2015–2016), punkt 20.4.2

16 Dette er ingen endring i forhold til bestemmelsen i ligningsloven, jf. Ot.prp.nr. 82 (2008–2009) pkt. 8.9.3.

17 SKNS1-2018-9.

18 SKNS1-2018-8.

19 Se også skatteforvaltningsloven § 8-1.

20 SKNS1-2018-5.

uhell i seg selv ikke anses som unnskyldelige forhold.

#### Rettsvillfarelse

Den klare hovedregel er at rettsvillfarelse ikke vil være et unnskyldelig forhold, men har den skattepliktige gjort så godt han eller hun kan, men likevel misforstått på en aktsom måte, kan det anses unnskyldelig.<sup>21</sup>

I NS 45/2018<sup>22</sup> skulle den skattepliktige ha ført opp et aksjeutbytte i selvangivelsen. Utbyttet var besluttet i selskapets generalforsamling samme år, men den skattepliktige trodde at utbyttet først skulle tidfestes og oppgis på selvangivelsen når det ble utbetalt.

Skatteklagenemnda viste til at riktig lovforståelse fremgikk av både juridisk litteratur, veiledningen til selvangivelsen og veiledningen til aksjeoppgaven. Den skattepliktige hadde ikke gjort undersøkelser eller lignende som tilsa at det forelå noen aktsom rettsvillfarelse.

NS 14/2018<sup>23</sup> gjaldt en sak der den skattepliktige anførte at feil anvendelse av skattereglene ikke ga grunnlag for tilleggsskatt. Det var ført urettmessig fradrag for tap på fordring på kr 2,6 mill. Skatteklagenemnda viste til at den skattepliktige hadde drevet profesjonell næringsvirksomhet siden 2007, og at det måtte kunne forventes at selskapet satte seg inn i reglene som gjelder når det ble krevd et fradrag i nevnte størrelse.

#### Utenlandsk person

For utenlandske personer som ikke tidligere har vært skattepliktige i Norge, kan det normalt legges til grunn at det foreligger unnskyldende uerfarenhet det første året dersom den skattepliktige ikke har oppfattet at han som skattepliktig i Norge skal kontrollere og korrigere opplysningene i selvangivelsen.

I NS 22/2018<sup>24</sup> hadde den skattepliktige unnlatt å føre opp lønnsinntekt

som ikke allerede fremgikk av den preutfylte selvangivelsen. Den uoppgitte lønnen beløp seg til kr 125 000. Den skattepliktige påberopte seg at han var utenlandsk og hadde svært liten forståelse av norsk skriftlig. Han hadde derfor ikke klart å gjøre seg kjent med regelverket, rettigheter eller forpliktelser.

Skatteklagenemnda viste til at den skattepliktige hadde innvandret til Norge fire år før det angjeldende inntektsåret. Han ble derfor ikke hørt med uerfarenhet eller villfarelse som et unnskyldelig forhold. Det var for øvrig ingen opplysninger som tilsa at den skattepliktige hadde vært ute av stand til å ivareta egne interesser eller hadde misforstått på en aktsom måte.

#### Medhjelpers feil

Skatteforvaltningsloven har ingen egen bestemmelse som tydeliggjør skattepliktiges ansvar for medhjelpers og nær families handlinger i tilknytning til opplysningsplikten overfor skattemyndighetene. Det er imidlertid lang praksis for at den skattepliktige svarer for medhjelperes, herunder eventuell families, handlinger ved vurderingen av om det skal ilegges ordinær tilleggsskatt. Det er den skattepliktige som er ansvarlig for at alle opplysninger som gis til skattemyndighetene er riktige og fullstendige og at pliktige opplysninger blir gitt.<sup>25</sup>

#### Regnskapsfører overskred selvangivelsesfristen

I NS 96/2017<sup>26</sup> hadde den skattepliktige gjennom sin regnskapsfører overskredet fristen for å levere selvangivelsen. Den skattepliktige hadde purret regnskapsføreren flere ganger og fått til svar at regnskap og selvangivelse var under produksjon. Den skattepliktige gjorde tiltak i september da regnskap/selvangivelse fortsatt ikke var levert, ved at en ny regnskapsfører ble engasjert. Ny regnskapsfører skulle sørge for innlevering. Sekretariatet kom under tvil til at de påberopte forholdene kunne anses unnskyldelige samlet sett, sett i lys av at terskelen for bruk

av unnskyldningsgrunner skulle senkes ytterligere.

Skatteklagenemnda var ikke enig. Den skattepliktige skulle ha foretatt seg noe overfor skattekontoret, det var ikke nok å purre på medhjelper. Hun hadde ikke opptrådt aktsomt og lojalt.

#### Hendelig uhell

I NS 101/2017<sup>27</sup> ble tilleggsskatten frafalt idet opplysningssvikten skjedde som følge av et hendelig uhell. Det ble vist til at det i større grad enn tidligere skal gjøres bruk av unnskyldelige forhold.

#### Etterfølgende forhold i vurdering av unnskyldelige forhold

I NS 86–2017<sup>28</sup> og NS 87–2017<sup>29</sup> ble det vurdert om forhold som var unnskyldelige på tidspunkt for innlevering av selvangivelsen etter skatteforvaltningsloven § 14–3 annet ledd, likevel ikke ble unnskyldelige som en følge av at den skattepliktige burde reagert på at skatteoppgjøret var feil.

Skatteklagenemnda kom til at feilen som oppsto i forbindelse med innsendelse av skattemeldingen måtte anses unnskyldelig.<sup>30</sup>

Det ble lagt til grunn at unnlattelse av å melde fra om feil ved ligningen og skatteoppgjøret utgjorde en «ufullstendig opplysning» etter fristreglene i ligningsloven § 9–6 nr. 3 bokstav a.<sup>31</sup> Dette var ikke tilfellet i relasjon til bestemmelsen om tilleggsskatt.

Skatteklagenemnda mente at unnlattelse av å melde fra om feil ved skatteoppgjøret ikke var et forhold som i seg selv gav grunnlag for tilleggsskatt. Tolkningen av uttrykket «unnskyldelige grunner» i skatteforvaltningsloven § 14–3 annet ledd, måtte etter

<sup>27</sup> SKNS1-2017-101.

<sup>28</sup> SKNS1-2017-86

<sup>29</sup> SKNS1-2017-87.

<sup>30</sup> I ligningspraksis legges det til grunn at misforståelse av skatteetatens systemer, eksempelvis ved at den skattepliktige gjør tekniske feil ved innlevering av skattemeldingen i Altinn, kan anses unnskyldelig etter skatteforvaltningsloven § 14-3 annet ledd, jf. Prop. 38 L (2015–2016) side 214.

<sup>31</sup> I Prop. 1 L (2009–2010) punkt 5.11.2. Det vises til Rt-1999-1980 (Møller-kjennelsen), hvor dette spørsmålet ble vurdert.

<sup>21</sup> Prop. 38 L punkt 20.4.2.2 side 214.

<sup>22</sup> SKNS1-2018-45.

<sup>23</sup> SKNS1-2018-14.

<sup>24</sup> SKNS1-2018-22.

<sup>25</sup> Prop. 38 L (2015–2016) punkt 20.4.2.2 side 214.

<sup>26</sup> SKNS1-2017-96.

Skatteklagenemndas oppfatning ta utgangspunkt i den handlingen/unnlattelsen som gir grunnlag for å legge tilleggsatt. Det kunne derfor ikke være riktig å trekke inn unnlattelsen av å reagere på skatteoppjøret i vurderingen av om det forelå unnskyldelege grunner. Et annet resultat ville ha medført at unnlattelse av å reagere på skatteoppjøret, i et tilfelle som det foreliggende, i realiteten ble sanksjonert med tilleggsatt.<sup>32</sup>

### Unntak fra tilleggsatt

Skatteforvaltningsloven § 14-4 hjemler unntak for tilleggsatt. I det følgende vil enkelte av unntakene bli nærmere omtalt.

#### Regne- og skrivefeil<sup>33</sup>

For at unntaket for regne- og skrivefeil kan komme til anvendelse, må det for det første foreligge en regne- og skrivefeil og for det andre må regne- og skrivefeilen være åpenbar.

#### Uriktig utfylling av oppgave

I NS 30/2018<sup>34</sup> ble det vurdert om selskapets manglende tilbakeføring av regnskapsmessig nedskrivning av aksjer i næringsoppgave 2 og etterfølgende

<sup>32</sup> Tilleggsatt i slike tilfeller ville vært i strid med Møllerkjennelsen i Rt-1999-1980 og klare uttalelser i forarbeidene.

<sup>33</sup> Skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav b).

<sup>34</sup> SKNS1-2018-30.

for høyt fremførbart underskudd til fremføring på skattemeldingen kunne betraktes som en åpenbar regne- og skrivefeil. Uriktig utfylling av oppgavene ble i dette tilfellet utført av en revisormedarbeider, og feilen ble ikke fanget opp av selskapets egen kvalitets-sikring eller i forbindelse med ansvarlig revisors gjennomgang av oppgavene.

Skatteklagenemnda mente at feilen i dette tilfellet skyldes svikt i kvalitets-sikringsrutiner og annen menneskelig svikt. Etter Skatteklagenemndas oppfatning forelå det derfor ikke en regne- eller skrivefeil.

Selv om man kom til at det ikke forelå regne- og skrivefeil, ble det på grunn av den skattepliktiges anførsler foretatt en vurdering om feilen var åpenbar. Skatteklagenemnda mente at det i dette tilfellet ikke «sprang i øynene» at det forelå en feil ved de innleverte oppgavene. Selv om det var enkelt å rette feilen når den først ble oppdaget, var dette ikke ensbetydende med at feilen var «åpenbar».

#### Feil fortegn

I NS 18/2018<sup>35</sup> ble det vurdert om den skattepliktiges bruk av feil fortegn på derivater og dertil for høyt fradrag i

<sup>35</sup> SKNS1-2018-18.

skattemeldingen kunne anses som en åpenbar regne- og skrivefeil. Ifølge selskapet oppstod feilen fordi de aktuelle tallene fremkom i selskapets systemer med feil fortegn. Videre var tallene angitt med positivt fortegn ett sted i oppgavene og samlet sett med negativt fortegn et annet sted i oppgavene. Den skattepliktige påpekte at dersom en foretok en avstemming av regnskapsmessig verdi i forskjellsskjemaet, enten mot næringsoppgaven eller mot regnskapet, ville det fremgå at det var en uoverensstemmelse i tallenes fortegn. Selv om feilen ikke ble oppdaget under skattekontorets fastsettelse, kunne det etter den skattepliktiges oppfatning lett konstateres at noe var feil.

Skatteklagenemnda kom til at det var en regne- og skrivefeil, men at den ikke var åpenbar da feilen først lot seg avdekke etter summering av en rekke poster i næringsoppgaven og/eller sammenligning med andre skjema/vedlegg. Skatteklagenemnda mente at denne typen kontroll ikke kunne forventes ved en normal gjennomgang fra skattemyndighetenes side, slik at feilen ikke kunne anses som «åpenbar».

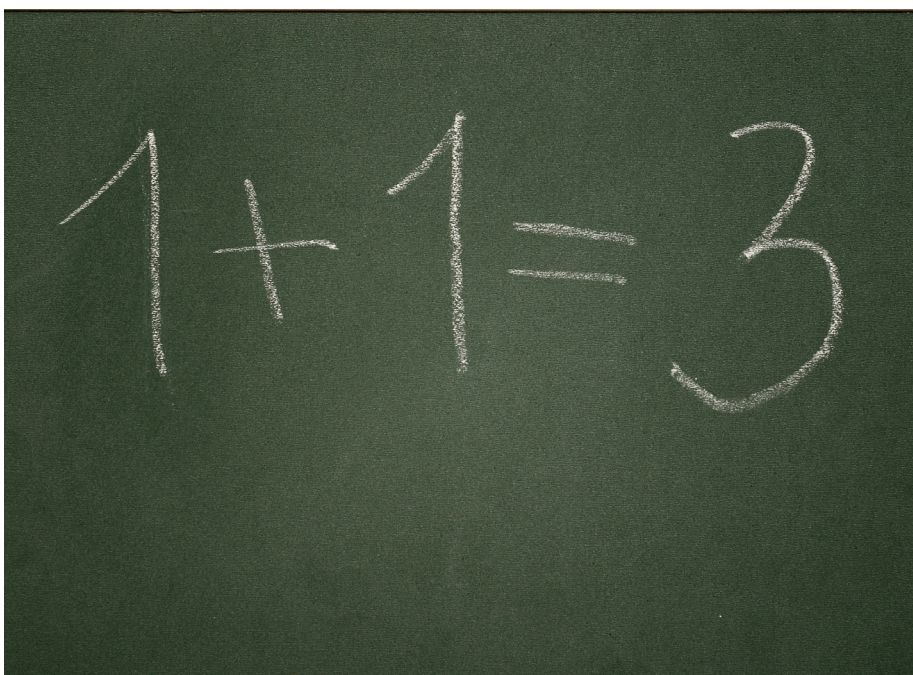
#### Manglende forståelse

Skatteklagenemnda vurderte også om det forelå regne- og skrivefeil i NS 82/2017.<sup>36</sup> Den aktuelle feilen oppstod ved at den skattepliktige hadde opplyst i avskrivningsskjema at fradrag skulle overføres til skattemeldingen, slik at sum saldoavskrivninger automatisk ble overført som fradrag i skattemeldingen. De samme avskrivningene hadde samtidig kommet til fradrag i skjema for utleie mv. av fast eiendom.

Etter Skatteklagenemndas oppfatning kunne ikke rettspraksis<sup>37</sup> tas til inntekt for at manglende forståelse av sammenhengen mellom de ulike skjemaene kunne utgjøre en «regne- og skrivefeil» i seg selv. Det var av den grunn ikke nødvendig å vurdere om feilen var «åpenbar».

<sup>36</sup> SKNS1-2017-82.

<sup>37</sup> Rt-2006-593 Eksportfinans AS og Rt-2006-602 Gezina AS.





### Frivillig retting<sup>38</sup>

Unntaket for tilleggsatt i tilfeller med frivillig retting er begrunnet i samfunnets interesse i korrekt skattefastsetting.<sup>39</sup>

Det fremkommer av bestemmelsens siste punktum at «Tidligere ilagt tilleggsatt faller ikke bort» ved frivillig retting. Dette innebærer at dersom den skattepliktige ikke har levert skattemelding og blir ilagt tilleggsatt for skjønnslynt beløp, skal tidligere ilagt tilleggsatt opprettholdes dersom den skattepliktige senere leverer skattemelding. Viser det seg at den foretatte skjønnsfastsettingen var for høy, slik at fastsettingen endres til den skattepliktiges gunst, skal tilleggsatten beregnes på nytt.<sup>40</sup>

Skatteklagenemnda har i flere saker behandlet spørsmålet om ilagt tilleggsatt ved skjønnslynting og frivillig retting, både i tilfeller der den skattepliktige i etterkant sender inn nye oppgaver som viser høyere eller lavere beløp enn det opprinnelig fastsatte skjønnet. Skatteklagenemnda har i vurderingen av ilagt tilleggsatt kommet til at ordlyden «Tidligere ilagt

tilleggsatt faller ikke bort» forutsetter at den opprinnelig ilagte tilleggsatten var gyldig ilagt, dvs. at det på skjønnsfastsettelsestidspunktet måtte vært bevist med klar sannsynlighetsovervekt at de objektive vilkårene for ilagging av tilleggsatt var oppfylt, også for størrelsen på det beløpet den skattepliktige ble skjønnslynt for.

### Ikke gyldig ilagt

Skatteklagenemnda har i sakene NS 139/2017<sup>41</sup>, NS 62/2017<sup>42</sup>, NS 06/2016<sup>43</sup> og NS 05/2016<sup>44</sup> frafalt ilagt tilleggsatt i sin helhet da Skatteklagenemnda ikke kunne se at den opprinnelig ilagte tilleggsatten var gyldig ilagt.

### Frivillig retting

Skatteklagenemnda har også behandlet spørsmålet unntak fra tilleggsatt på grunn av frivillig retting i NS 31/2018<sup>45</sup> og kom her til et annet resultat enn sakene nevnt over. I dette tilfellet leverte selskapet inn oppgaver etter utlegg som, når det var tatt hensyn til avgitt konsernbidrag, viste et beløp som var lavere enn skattekontorets skjønnslynting. Oppgitt inntekt før avgitt konsernbidrag oversteg imidlertid skjønnslynt beløp. Skattekontoret la opplysningene i de innleverte oppgavene til grunn. Det ble ikke ilagt tilleggsatt for den delen av alminnelig inntekt som oversteg skjønsmessig fastsatt inntekt, men tidligere ilagt tilleggsatt ble fastholdt.

Selskapet ble ikke hørt med sin anførsel om at det måtte tas hensyn til at det hadde vært i posisjon til, og faktisk hadde avgitt konsernbidrag. Skatteklagenemnda mente at det var selskapets situasjon før avgivelse av konsernbidrag som skulle vurderes da det skulle tas stilling til om opplysningssvikten «[kunne] føre til skattemessige fordeler». Skatteklagenemnda kom videre til at alle vilkårene, herunder størrelsen på den skattemessige fordelingen, var bevist med klar sannsynlighetsovervekt på tidspunkt for skjønnslynting. Tidli-

gere ilagt tilleggsatt falt av den grunn ikke bort.

### Tidfestingsfeil<sup>46</sup>

I utgangspunktet ilagges tilleggsatt med 20 prosent på skattefordelen som de uriktige eller ufullstendige opplysningene har ført til (bruttofordelen). Dersom det foreligger en tidfestingsfeil beregnes tilleggsatten av nettofordelen av den utsatte beskatningen.<sup>47</sup> Tidfestingsfeil foreligger eksempelvis når skattemyndighetene har tatt opp forholdet, men den skattepliktige sannsynliggjør at grunnlaget uansett ville blitt tatt med, eller kostnaden unnlatt fradragsført i senere perioder. I vurderingen av om det foreligger en tidfestingsfeil, vil det ha betydning om det kan reises tvil om når tidfestingen skal skje, og om den skattepliktige kan påvise en fornuftig grunn til at han mente at for eksempel inntekten skulle tidfestes senere. Den skattepliktiges erfaring og kunnskap vil ha betydning i denne vurderingen.<sup>48</sup>

Skatteklagenemnda kom til at det forelå en tidfestingsfeil i NS 18/2018<sup>49</sup>, feil fortegn på derivater.

### Sats for tilleggsatt

Det fremgår av skatteforvaltningsloven § 14–5 første ledd at satsen for tilleggsatt er 20 prosent.

Satsen skal være ti prosent når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder opplysninger som også er gitt av arbeidsgiver eller andre etter skatteforvaltningslovens kapittel 7, og opplysninger som selskapet har gitt etter § 8–9 for deltakere som skatlegges etter skatteoven §§ 10–40 til 10–48.

Med hensyn til i hvilke tilfeller man skal anvende redusert sats på 10 prosent, er skatteforvaltningsloven § 14–5 uttømmende.

38 Jf. skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav d).

39 Jf. Prop. 38 L (2015–2016) punkt 20.4.2.3 side 215, jf. Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) punkt 8.4.3, side 46-47.

40 Se Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) punkt 8.4.3, side 46.

41 SKNS1-2017-39.

42 SKNS1-2017-62.

43 SKNS1-2016-6.

44 SKNS1-2016-5.

45 SKNS1-2018-31.

46 Jf. skatteforvaltningsloven § 14-5 (4) bokstav c).

47 Jf. skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd første setning.

48 Jf. Skatteforvaltningshåndboken, kommentarer til § 14-5 fjerde ledd bokstav c).

49 SKNS1-2018-18.

Det er en videre en forutsetning for anvendelse av redusert sats på 10 prosent at forholdet som tilleggsskatten gjelder er korrekt rapportert av tredjemann før skatteoppgjøret sendes den skattepliktige.<sup>50</sup> Dette er også lagt til grunn av Skatteklagenemnda, se NS 22/2018 og NS 38/2018.<sup>51</sup>

### Skjerpet tilleggsskatt

I tillegg til ordinær tilleggsskatt kan det i visse tilfeller også ilegges skjerpet tilleggsskatt, jf. skatteforvaltningsloven § 14–6. Skjerpet tilleggsskatt ansees som en alternativ straffeforfølgning i tilfeller der overtredelsen ikke er så grov at den skattepliktige anmeldes.<sup>52</sup>

For å kunne ilegge skjerpet tilleggsskatt må det være ilagt ordinær tilleggsskatt etter skatteforvaltningsloven § 14–3. Det skal ikke ilegges skjerpet tilleggsskatt i tilfeller der det er ilagt tilleggsskatt med redusert sats etter skatteforvaltningsloven § 14–5 første ledd (10 prosent).<sup>53</sup>

I tillegg til at det må være ilagt tilleggsskatt med 20 prosent, er det et vilkår at den skattepliktige forsettlig eller grovt uaktsomt har gitt skattemyndighetene uriktig eller ufullstendig opplysning, eller har unnlatt å gi pliktig opplysning, og at den skattepliktige har forstått eller burde forstått at de manglende opplysningene kan eller kunne føre til skattemessige fordeler. Det er tilstrekkelig at den skattepliktige har vist simpel uaktsomhet i forståelsen av de skatterettslige følgene av opplysningssvikten.<sup>54</sup> Skillet mellom forsett og grov uaktsomhet har ingen betydning i vurderingen av om vilkårene for skjerpet tilleggsskatt er oppfylt, men kan ha betydning i vurderingen av hvilken sats som skal anvendes.<sup>55</sup>

Beviskravet for skjerpet tilleggsskatt tilsvarer det straffeprosessuelle beviskravet, det vil si bevist utover enhver rimelig tvil. Dette gjelder både de objektive vilkår og skyldvilkåret.<sup>56</sup>

### Ny vurdering av de objektive vilkårene

Det skjerpede beviskravet gjelder vurderingen av om de objektive vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt er oppfylt. Det må av den grunn foretas en vurdering av om det er bevist ut over enhver rimelig tvil at den skattepliktige har gitt uriktig/ufullstendig eller manglende opplysninger som har eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Det skjerpede beviskravet gjelder også størrelsen på den skattemessige fordelen.

### Grunnlaget for ligningen

Det faktiske grunnlaget for ligningen ble vurdert i NS 147/2018.<sup>57</sup> Saken gjaldt skjønnsmessig fastsetting av skattepliktig inntekt og avgiftspliktig omsetning i et foretak som drev passasjertransport. Skattekontoret hadde observert antallet passasjerer to dager før jul og to dager før påske og beregnet et skjønnt ut fra det. Skatteklagenemnda mente at det ikke var foretatt et tilstrekkelig antall observasjoner til at størrelsen på fastsettingen kunne bevises utover enhver rimelig tvil.

I bedømmelsen av om det er utvist tilstrekkelig subjektiv skyld, må det tas utgangspunkt i hva som kan forventes av vanlige, pliktoppfyllende skattepliktige. Det må imidlertid også ses hen til eventuelle personlige kvalifikasjoner som bør stilles til den enkelte i egne skattespørsmål.<sup>58</sup> Det kreves for eksempel mer av en næringsdrivende enn en personlig skattepliktig.<sup>59</sup>

### Skyldspørsmålet

Skyldspørsmålet for skjerpet tilleggsskatt ble vurdert av Skatteklagenemnda i NS 44/2018.<sup>60</sup> Den skatte-

pliktige var ilagt skjerpet tilleggsskatt for uriktig pendlerfradrag og påklaget dette. I vurderingen av ilagt skjerpet tilleggsskatt kom Skatteklagenemnda til at de objektive vilkårene for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt var bevist utover enhver rimelig tvil, men at ilagt tilleggsskatt likevel måtte frafalles da det ikke kunne bevises utover enhver rimelig tvil at den skattepliktige hadde opptrådt grovt uaktsomt. I vurderingen ble det blant annet lagt vekt på at den skattepliktige hadde levert vedlegg til selvangivelsen og ikke kun endret poster, og at han ikke kunne snakke eller skrive norsk.

### Sats for skjerpet tilleggsskatt

Skjerpet tilleggsskatt skal beregnes med 20 eller 40 prosent av den skatten som er eller kunne ha vært unndratt.<sup>61</sup> I forarbeidene<sup>62</sup> fremgår det at samlet reaksjon på 20 prosent tilleggsskatt og 20 prosent skjerpet tilleggsskatt, tilsammen 40 prosent, anses å være tilstrekkelig i de aller fleste sakene der den skattepliktige har utvist forsett eller grov uaktsomhet.

Kun i enkelte saker vil det være behov for å ilegge skjerpet tilleggsskatt med en høyere sats, og da fortrinnsvis i saker hvor unndragelsene er planlagte og systematiske eller skjer over noe tid. Dette kan eksempelvis gjelde i saker hvor det blir benyttet såkalt «fiktiv fakturering» eller der lønn fra arbeid eller inntekt fra omsetning over lengre tid er holdt utenfor skattemyndighetenes kunnskap. Videre kan det være aktuelt å bruke den høyeste satsen i saker som er sendt tilbake til skattemyndighetene fra politi og påtalemyndighet for administrativ behandling, for eksempel på grunn av manglende kapasitet hos politiet.

I ligningspraksis gis det «tilståelsesrabatt» dersom den skattepliktige erkjenner de faktiske forholdene. I slike tilfeller ilegges det 20 prosent skjerpet tilleggsskatt.<sup>63</sup>

50 Prop.1 LS (2014–2015) pkt. 4.11.

51 SKNS1-2018-22 og SKNS1-2018-38.

52 Jf. Skatteforvaltningshåndboken, generelt om skatteforvaltningsloven § 14-6.

53 Jf. Skatteforvaltningshåndboken, generelt om skatteforvaltningsloven § 14-6.

54 Jf. Prop. 38 L (2015–2016) punkt 20.4.2.6 side 218 og 219.

55 Jf. skatteforvaltningsloven § 14-6 tredje ledd. Det vises til Skatteforvaltningshåndboken, kommentarer til skatteforvaltningsloven § 14-6 første ledd.

56 Jf. Prop. 38 L (2015–2016) punkt 20.5.3 side 223, jf. Rt-2008-1409 og Ot.prp.nr. 82 (2008-2009) punkt 8.9 og 9.3.

57 Ikke publisert pr. dags dato.

58 Jf. Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) punkt 9.3, side 61–62.

59 Jf. Rt-1995-1288, Rt-1995-1278 og Borgarting lagmannsretts dom av 14. august 2014 (LB-2013-092072).

60 SKNS1-2018-44.

61 Jf. skatteforvaltningsloven § 14-6 tredje ledd.

62 Prop.38 L (2015–2016) punkt 20.4.2.6, side 219.

63 Jf. skatteforvaltningshåndboken, kommentarer til § 14-6 tredje ledd.