

Del II:

# Saker fra skatteklagenemndas behandling 2022

I denne artikkelen følger korte utdrag fra en del saker som har vært behandlet av Skatteklagenemnda i stor avdeling i 2022. Temaene for sakene er tilleggsskatt, realisasjon av bolig og spørsmål om brukshindring, fradrag i grunnrenteinntekt, fradrag for transaksjonskostnader, finansskatt og tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven, og skjønnsfastsettelse av næringsinntekt.



Seniorskattejurist  
**Line Solli**  
Sekretariatet for Skatteklagenemnda

Sammen med de korte utdragene av sakene følger sakenes referanse og en lenke direkte til den enkelte saken på skatteetatens egne sider. Detaljer fra de konkrete faktumbeskrivelsene og vurderingene finnes der.

## Tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt

Saken gjelder klage på ilagt tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt som følge av tilbakeføring av inngående merverdiavgift og uriktig oppføring i Merverdiavgiftsregisteret.

Selskapet var en norsk avdeling av et utenlandsk selskap. På grunnlag av opplysningene som ble gitt i selskapets søknad om registrering i Merverdiavgiftsregisteret, ble selskapet uriktig avgiftsregistrert. Som en følge av dette fradragførte selskapet inngående merverdiavgift, og oppkrevede utgående merverdiavgift fra sine kunder.

I skatteklagenemndas vedtak ble selskapet ikke hørt med at det forelå unnskyldelige forhold i saken. Den skattepliktige hadde påberopt seg språkproblematikk, manglende kompetanse med det norske regelverket og at det var medhjelpers ansvar at feilen var

begått. Ved at selskapet hadde engasjert en rådgiver/representant til å ivareta avgiftsbehandlingen, kunne ikke sekretariatet se at det var årsakssammenheng mellom de påberopte språkvanskene/manglende kompetanse og den feilen som var gjort. Når det gjaldt anførselen vedrørende selskapets rådgiver, pekte nemnda på forarbeidenes<sup>1</sup> uttalelse om at det er den skattepliktige som er ansvarlig for medhjelpers handlinger.

Heller ikke i vurderingen av skjerpet tilleggsskatt ble den skattepliktige hørt med at feilen var rådgiverens ansvar. Videre var sekretariatet heller ikke enig i at det ikke var vist tilstrekkelig grad av skyld selv om den skattepliktige ikke var kjent med språket eller regelverket.

Sekretariatet innstilte på å fastholde skattekontorets vedtak, og Skatteklagenemnda var enig. Den skattepliktige fikk ikke medhold.

[Saken er publisert med referansen SKNS1-2022-15](#)<sup>2</sup>

## Realisasjon av bolig, utdanning som brukshindring?

Bindende forhåndsuttalelse. Den skattepliktige ønsket svar på om gevinst ved fremtidig salg av bolig ville være

skattefri. Hun kjøpte boligen hjemme i Norge mens hun studerte utenlands. Planen var at hun skulle flytte til denne boligen etter endte studier, men dette ble aldri noe av siden hun ikke fikk tilbud om jobb i Norge. Hun ønsket derfor å selge boligen, og heller kjøpe seg en annen bolig i utlandet.

Siden den skattepliktige ikke hadde bebodd boligen, oppfylte hun ikke kravet om ett års botid i løpet av de to siste årene.<sup>3</sup>

Det ble lagt til grunn at utdanningen i utlandet forhindret henne fra å bruke boligen. Siden hun kjente til denne hindringen, altså utdanningen, på det tidspunktet hun kjøpte boligen, oppfylte hun ikke vilkårene for godskriving av botid ved ikke-bruk.<sup>4</sup> Hun fikk av den grunn ikke medhold på spørsmålet om hun kunne selge boligen skattefritt.

[Saken er publisert med referansen SKNS1-2022-17](#)<sup>5</sup>

<sup>3</sup> Skatteloven § 9-3 annet ledd bokstav b.

<sup>4</sup> Skatteloven § 9-3 annet bokstav b annet punktum: «eieren på grunn av sitt arbeid eller av helsemessige eller lignende grunner er forhindret fra å bruke boligen, skal den tid slik brukshindring foreligger, regnes med som botid hvis eieren på ervervstidspunktet ikke kjente til eller burde ha kjent til brukshindringen».

<sup>5</sup> <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/sporsmal-om-gevinst-ved-salg-av-bolig-er-skattefri-herunder-om-vilkarene-for-godskriving-av-botid-ved-ikke-bruk-er-oppfylt/>

<sup>1</sup> Prop. 38 L (2015-2016) punkt 20.4.2.2 s. 214.

<sup>2</sup> <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/sporsmal-om-tilleggsskatt-som-folge-av-tilbakeforing-av-inngaende-merverdiavgift-og-uriktig-oppforing-i-merverdiavgiftsregisteret/>

## Fradrag i grunnrenteinntekt

Saken gjelder spørsmål om kostnader til juridisk gjennomgang av selskapet og kostnader til teknisk gjennomgang av kraftanlegg skal komme til fradrag i grunnrenteinntekten.<sup>6</sup>

Avgjørende for fradragsretten var forståelsen av tilknytningskravet i bestemmelsen. Etter sekretariatets vurdering viste relevante kilder at det oppstilles et snevert tilknytningskrav etter nevnte bestemmelse.

### Kostnader til juridisk gjennomgang

Sekretariatet var enig i skattekontorets vurdering av om kostnadene til den juridiske gjennomgangen er fradragsberettiget. «En oversikt over sentrale juridiske forhold knyttet til virksomheten, gir grunnlag for risikovurderinger, strategiske beslutninger og kapitaltilførsel, og er dermed sentralt for verdien av selskapet. Selv om arbeidet må anses å knytte seg til kraftproduksjon som virksomhetsområde, har kostnadene ikke tilstrekkelig tilknytning til produksjonen av kraft, og kan heller ikke anses som en «driftskostnad.»»

### Kostnader til teknisk gjennomgang

«Sekretariatet er enig i skattekontorets vurdering av at deler av kostnadene til den tekniske rapporten i prinsippet og ut fra en konkret vurdering kunne vært ansett som vedlikeholdskostnader. Sekretariatet er ikke kjent med forhold avdekket under den tekniske befaringen som ledet til umiddelbare vedlikeholdstiltak. I et slikt tilfelle kunne det vært naturlig å anse kostnader knyttet til faktisk gjennomført vedlikehold som fradragsberettiget. Samlet sett fremstår det for sekretariatet slik at rapporten er et styringsdokument som gir grunnlag for beslutninger på et mer overordnet nivå. Resultatet av arbeidet er et estimat av selskapets samlede investeringsbehov over en lengre periode. Etter sekretariatets vurdering er ikke dette kostnader som «regulært» følger av kraftproduksjonen, eller «kostnader til vedlikehold», jf. skatteloven § 18-3 (3) bokstav a nr. 1.»

Den skattepliktige fikk ikke medhold i sin klage. Saken ble avgjort med dissens.

[Saken er publisert med referansen SKNS1-2022-18](#)<sup>7</sup>

## Fradragsrett for transaksjonskostnader

Saken gjaldt fradragsrett for transaksjonskostnader<sup>8</sup> oppstått som en følge av sammenslåingen mellom to virksomheter.

Skattekontoret la til grunn at det ikke forelå en fusjon, men at foretakssammenslutningen av virksomhetene rent faktisk ble gjennomført som et aksjekjøp ved at den ene virksomheten kjøpte samtlige aksjer i den andre. Skattekontoret vurderte i sitt vedtak de ulike transaksjonene i sammenslåingen hver for seg, og så på dem som enkeltstående aksjetransaksjoner som ikke ga fradragsrett etter skatteloven § 6-24.

Når det gjaldt kostnader til konkurransemelding, planlegging av sammenslåingen og kommunikasjonsrådgivning, mente skattekontoret at de ikke hadde tilstrekkelig tilknytning til den skattepliktiges inntekt. Skattekontoret mente at disse kostnadene ble pådratt for å sikre inntekter i selskaper høyere oppe i konsernet, ikke hos den skattepliktige. Skattekontoret viste også til at sammenslåingskostnadene ikke var pådratt av den skattepliktige, men av annet selskap i konsernet. Selv om disse hadde en muntlig avtale om at det var den skattepliktige som var forpliktet til å betale, vurderte skattekontoret det slik at forpliktelsen tilhørte det andre selskapet.

Det forelå på disse grunnlagene ikke fradragsrett etter skatteloven § 6-1.

Sekretariatet vurderte fradragsspørsmålet annerledes, men Skatteklagenemnda var enig i skattekontorets vurderinger. Selskapet ble ikke gitt medhold.

[Saken er publisert med referansen SKNS1-2022-19](#)<sup>9</sup>

## Finansskatt og tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven § 97

Saken gjelder finansskatt<sup>10</sup> og reiser spørsmål knyttet til tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven § 97. Ifølge folketrygdloven er det finansskatteplikt på lønnsutbetalinger foretatt etter 1. januar 2017. Spørsmålet er om det er en ulovlig tilbakevirkning at denne plikten omfatter feriepengar som er innvunnet av arbeidstaker i 2016 og bonuser som er opptjent før 2017.

Skattepliktige mente at bestemmelsen om finansskatt kun er en tidfestingsbestemmelse, og at det er innvinnings-tidspunktet som er avgjørende for finansskatteplikten. Videre mente han at bestemmelsen ikke kunne benyttes som hjemmel for at skatteplikten skal ha tilbakevirkende kraft til ugunst for skattepliktige.

Sekretariatet mente på sin side at det var arbeidsgivers utbetaling av avgiftspliktig godtgjørelse og innrapporteringen av denne som direkte utløste skatteplikten. Ved at utbetalingene og innrapporteringen i denne saken skjedde etter lovendringen, forelå det etter sekretariatets syn ikke noen form for tilbakevirkning. Skatteklagenemnda var enig, og den skattepliktige fikk ikke medhold i sin klage.

[Saken er publisert med referansen SKNS1-2022-20](#)<sup>11</sup>

## Tilleggsskatt ved bruk av feil mva-kode. Ikke åpenbar regne- eller skrivefeil.

Et selskap opprettet en ny art for fakturering i sitt fakturaprogram. Ved en feiltakelse ble denne opprettet med feil moms-kode. Dette førte til at fakturaer ble sendt ut uten merverdiavgift og

<sup>9</sup> <https://www.skatteetaten.no/retrtskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/fradragsrett-for-transaksjonskostnader/>

<sup>10</sup> Folketrygdloven § 23-2 bokstav a.

<sup>11</sup> <https://www.skatteetaten.no/retrtskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/finansskatt-pa-lonn--tilbakevirkningsforbudet-i-grunnloven--97/>

<sup>6</sup> Skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1.

<sup>7</sup> <https://www.skatteetaten.no/retrtskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/fradrag-i-grunnrenteinntekt/>

<sup>8</sup> Skatteloven § 6-1 og § 6-24.

bokført som avgiftsfri omsetning. Som en følge av dette oppsto det feil ved beregning av merverdiavgift.

Som en følge av den uriktige innberetningen fastsatte skattekontoret utgående merverdiavgift og tilleggsskatt med en sats på 20 prosent. Klagen gjaldt den ilagte tilleggsskatten, og den sentrale problemstillingen i saken var om det forelå en åpenbar regne- eller skrivefeil.<sup>12</sup>

Etter sekretariatets vurdering forelå det helt klart ikke noen regne- eller skrivefeil i denne saken. Sekretariatet viste til at det ikke var tale om noen teknisk feil, eller noen form for systemfeil. Det var derimot tale om menneskelig svikt, en villet opprettelse av en ny art/fakturakode i kundens fakturaprogram, men hvor den nye arten ble opprettet med feil mva-kode. Dette var etter sekretariatets vurdering ikke en «regne- eller skrivefeil» i bestemmelsens forstand. På grunn av denne konklusjonen fant sekretariatet det ikke nødvendig å konkludere på spørsmålet om feilen var åpenbar.

Nemnda var enig i sekretariatets vurderinger.

[Saken er publisert med referansen SKNS1-2022-32](#)<sup>13</sup>

### Realisasjon av bolig, pandemi som brukshindring?

Den skattepliktige eide en bolig i byen, som hun har bodd i i ukedagene samtidi- dig som hun har pendlet til sin ektefelle på landet i helgene.

På grunn av sin helsetilstand ønsket hun ikke å bo i byen lenger etter at koronapandemien inntraff. Hun flyttet derfor til ektefellen, og ønsket å selge sin bolig i byen. I anmodning om bindende forhåndsuttalelse påberopte hun seg at hun var forhindret fra å bo i boligen som følge av pandemien og at dette måtte anses som en brukshindring etter skatteloven § 9-3. Hun ba

om forhåndsuttalelse på at vilkårene for skattefritt salg er oppfylt.

Sekretariatet mente, i likhet med skattekontoret, at den skattepliktige ikke kunne få medhold i sin klage. Sekretariatet viste til at brukstid ved ikke-bruk ikke gjelder tidsrom der den skattepliktige bor i annen bolig som den skattepliktige selv eller ektefellen eier.<sup>14</sup> I dette tilfellet bodde den skattepliktige sammen med ektefellen i en bolig som ektefellen eide. Hun kunne derfor ikke godskrives botid ved ikke-bruk. På denne bakgrunn fant sekretariatet det ikke nødvendig å ta stilling til om pandemien var en kvalifisert brukshindring.

Skatteklagenemnda var enig.

[Saken er publisert med referansenummer SKNS1-2022-33](#)<sup>15</sup>

### Skjønnsfastsatt næringsinntekt

På grunn av vanskeligheter med å levere skattemeldingen på ordinær måte, ble ikke den skattepliktiges skattemelding for næringsdrivende levert til rett tid. Dette resulterte i at næringsinntekten ble fastsatt ved skjønn til kr 235 000 gjennom blant annet en privatforbruksberegning.

Den skattepliktige kjente ikke igjen beløpene fra skattekontorets beregning, og sendte inn en oversikt som viste at hans faktiske forbruk det året var på totalt kr 24 240. Han ba om at nemnda tok hensyn til faktiske tall, da SSB sin statistikk var svært lite egnet til å beskrive de økonomiske realitetene for enkeltpersoner som forsøker å leve på et eksistensminimum.

Sekretariatet la til grunn den skattepliktiges opplysninger ettersom hans selskaper var under konkursbehandling det aktuelle året. Sekretariatet fant det derfor mest sannsynlig at ikke hadde vært inntekt i noen av selskapene og at det dermed ikke var grunnlag for å skjønnsfastsette næringsinntekten.

Sekretariatet pekte også på at innhentede kontoutskrifter viste tilnærmet null aktivitet via bank det året.

Den skattepliktige fikk medhold.

[Saken er publisert med referansenummer SKNS1-2022-34](#)<sup>16</sup>

### Overføring til ektefelle og tilleggsskatt

I skattemeldingen for 2020 hadde den skattepliktige strøket en forhåndsutfylt post på 50 % av barns inntekts- og formuespost. I vedlegg til skattemeldingen var det oppgitt at verdiene var overført til ektefellen. Ertertiden viste at ektefellen ikke hadde korrigert sin skattemelding i tråd med dette. Skattekontoret endret derfor den skattepliktiges fastsetting og ila tilleggsskatt.

Sekretariatet var i utgangspunktet enig med skattekontoret om at den skattepliktige hadde gitt uriktige opplysninger i sin skattemelding.

Etter en fornyet vurdering (etter en dissens i alminnelig) avdeling mente sekretariatet likevel at opplysningsplikten var oppfylt. Sekretariatet viste til at den skattepliktiges opplysning i skattemeldingen berodde på en avtale med ektefellen, slik de også hadde avtalt i årene 2017, 2018 og 2019. At ektefellen ikke ga riktige opplysninger i sin skattemelding, var ikke avgjørende for innholdet i den skattepliktiges opplysningsplikt.

Sekretariatet innstilte på medhold i klagen, og nemnda var enig.

[Saken er publisert med referansenummer SKNS1-2022-36](#)<sup>17</sup>

12 Skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav b.

13 <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/sporsmal-om-tilleggsskatt-ved-bruk-av-feil-mva-kode/>

14 Ot.prp. nr. 4 (1986-87) pkt. 4.6.2.1, jf. Skatte ABC – Bolig – realisasjon, pkt. 4.4 Brukshindring for egen bolig-eiendom.

15 <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/bfu---realisasjon-av-bolig/>

16 <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/skjønnsfastsatt-naringsinntekt/>

17 <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/sporsmal-om-tilleggsskatt-for-uriktige-opplysninger-i-skattemelding/>