



Handelshøyskolen BI

MAN 30721 Avsluttende oppgave. Executive Master of Management med spesialisering i skatte- og avgiftsrett

Term paper 100% - W

Predefined Information

| | | | |
|---------------------------|---------------------------|-----------------------|-------------------------------|
| Start date: | 25-01-2023 09:00 CET | Term: | 202320 |
| End date: | 11-12-2023 12:00 CET | Grading scale: | Norwegian 6-point scale (A-F) |
| Examination type: | P | | |
| Flow code: | 202320 20036 IN02 W P | | |
| Internal assessor: | (Anonymised) | | |

Navn:

Helena Maria Teigen

Information from participant

| | | | |
|--|----------------------------------|--|-----|
| Title *: | Tilleggsskatt etter sktful. § 14 | | |
| Name of supervisor *: | Benn Folkvord | | |
| Does the submission contain confidential material?: | No | Can the submission be made public?: | Yes |

Group

| | |
|-----------------------|---|
| Group name: | (Anonymised) |
| Group number: | 2 |
| Other members: | The participant has submitted as a one-person group |

Masteroppgave
ved Handelshøyskolen BI

-Tilleggsskatt og opplysningsplikten-

Eksamenskode og navn:

**MAN3073 – Avsluttende oppgave.
Executive Master of Management med spesialisering i skatte –
og avgiftsrett**

Utleveringsdato:
25.01.2023

Innleveringsdato:
11.12.2023

Stuedsted:
BI Oslo / Nydalen

Innholdsfortegnelse

Innhold

| | |
|---|----|
| Innholdsfortegnelse | i |
| Sammendrag | ii |
| | |
| 1. Innledning | 1 |
| 2. Tilleggsskatt etter § 14-3 | 3 |
| 3. Skattemyndighetenes veiledning og utredningsplikt | 4 |
| 4. Egenfastsetting | 6 |
| 5. Loffland dommen | 7 |
| 6. Objektiv vurdering | 8 |
| 7. Unntakene for tilleggsskatt etter § 14-4 | 10 |
| 7.1 Uriktige og ufullstendige opplysninger | 10 |
| 7.2 Aktsom og lojal | 17 |
| 7.3 Åpenbare regne og skrivefeil | 20 |
| 7.4 Unnskyldelige grunner | 22 |
| | |
| 8. Tredjepartsopplysninger | 27 |
| 9. Etterlevelse | 29 |
| 10. Konklusjon og egne betraktninger | 31 |
| Litteraturlista | 33 |

Sammendrag

Jeg ønsker i denne oppgaven se på reglene rundt tilleggsskatt etter sktfvl. § 14-3 og § 14-4 samt opp mot opplysningsplikten og sktfvl. § 8-1. Jeg ønsker å se dette i sammenheng og i perspektiv med egenfastsettingsprinsippet og ikke minst veiledningsplikten. Bestemmelsen legger opp til relativt stor grad av skjønnsmessige vurderinger som i seg selv er veldig interessant å se nærmere på. I 1992 ble det avsagt en dom, Loffland dommen. Denne har fått stor betydning for rettspraksis rundt tilleggsskatt, og etter min mening kan det se ut som at denne dommen blir brukt feil eller at det er på tide å se på om det er riktig å bruke den fremover gitt innføringen av ny skatteforvaltningslov i 2016. Jeg vil samtidig knytte refleksjoner opp mot en sak vi har på egen gruppe for tiden. Som er meget relevant samt ikke minst prinsipiell etter min mening gjennom hele oppgaven.

1.0 Innledning

Problemstillingen i denne oppgaven omhandler tilleggsskatt etter § 14-3 samt forholdet til opplysningsplikten etter sktfvl. § 8-1¹.

Jeg vill knytte dette opp mot en sak som vi har gående på min gruppe og som var oppe i lagmannsretten i mai. Saken gjelder en skatterettsadvokat (BAHR) som ikke hadde oppgitt utdelinger fra sitt selskap i sin egen deltakeroppgave, han henviser derimot til selskapets skattemelding samt vedlegg.²

Jeg vill også videre se på om regelverk og retningslinjer nå kanskje er modent for endring.

Hva er grunnvilkårene, og hvor går grensen mellom opplysningsplikten kontra veiledningsplikten, samt hvordan henger dette sammen med egenfastsettingsprinsippet. Dette er punkt jeg også ønsker å undersøke i denne oppgaven.

Ansvarer veier helt klart tyngre hos en profesjonell aktør kontra en personlig skatteyter.

Manglende etterlevelse av skatte og avgifts regler får store konsekvenser for velferds Norge og desto større når de store aktørene ikke etterlever de regler som er satt til oss. De store aktørene må og bør foregå med godt eksempel.

Dersom det ikke får konsekvenser for de store profesjonelle aktørene eller med andre ord dersom sanksjonene uteblir kan det stilles spørsmål ved om mannen i gata i det hele tatt kan sanksjoneres og om systemet, lover og regler faktisk fungerer etter sin hensikt.

¹ Norges lover, Skattelovsamling for studenter, 2021 - 2022

² [LB-2023-14919](#)

Vi har et skattesystem der den skattepliktige selv har ansvaret for sin egen skattefastsetting, skattemyndighetene er dermed avhengig av at hver enkelt tar dette ansvaret alvorlig og leverer riktige opplysninger til riktig tid.³

Det kan nesten se ut som om domstolene ikke etterlever skatteforvaltningsloven av 2016, men isteden henviser til eldre lovverk. Jeg vill komme tilbake til dette å forklare nærmere hvorfor jeg mener det seinere i oppgaven, kort fortalt mener jeg at selv om ansvaret etter ny skatteforvaltningslov skal ligge hos skatteyter ilegges det dommer etter gamle lover og regler og at ansvaret fremdeles hviler tungt på skattemyndighetene.

Det er videre også slik at skattemyndighetene ikke kan velge om det skal ilegges tilleggsskatt eller ikke, det er lovpålagt.

Det var riktig nok tidligere drøftet om det skulle innføres ett såkalt opportunitetsprinsipp, men resultatet ble at det ikke ble innført. Dermed kan myndighetene stort sett ikke velge å se bort ifra å ilegge tilleggsskatt.⁴

Videre er vurderingene for når skatteyter skal anses å ikke ha oppfylt opplysningsplikten etter § 8-1 relativt skjønnsmessige. Hver enkelt saksbehandler må vurdere i hver enkelt sak, og dette kan med andre ord føre til en viss ikke likebehandling i Skatteetaten.

Det foreligger en god del dommer fra Høyesterett på området, men det er allikevel fremdeles ikke helt tydelig og klart grensesnitt mellom opplysningsplikten og veiledningsplikten gitt egenfastsettingsprinsippet etter sktfvl. § 8-1.

³ Ot.prp. nr. 82, (2008–2009) s 30

⁴ Ot.prp. nr 82, (2008 -2009) S 47

2.0 Tilleggsskatt etter § 14-3

Skattemyndighetene har tre ulike sanksjoneringsmuligheter; tvangsmulkt, tilleggsskatt og overtredelsesgebyr.

Sanksjonene har ulike hensikter. Tvangsmulkt ilegges i forkant for å skape etterlevelse, mens tilleggsskatt ilegges i etterkant som en sanksjonering mot et lovbrudd.⁵ Overtredelsesgebyr er en straff som kan ilegges tredjeparter som ikke oppfyller opplysningsplikten etter sktfvl. § 14-7 eller medvirker ved en kontroll etter § 10-4.

«Det norske skattesystemet er basert på tillit til at de som er opplysningspliktige etter ligningsloven, gir korrekte opplysninger til ligningsmyndighetene til rett tid. (...) Skattesystemet kan ikke baseres utelukkende på tillit til at skattyter oppfyller sin opplysningsplikt. Sanksjonsmidler mot brudd på opplysningsplikten er derfor nødvendig, både av allmennpreventive og individualpreventive grunner.»⁶

Etter Norsk rett er ikke tilleggsskatt ansett som straff, men menneskerettskonvensjonen derimot anser tilleggsskatt som straff. Dette har på senere år fått betydning for norsk rettspraksis da konvensjonens regler skal gå foran norsk lovgivning.⁷

Grunnvilkåret for at tilleggsskatt skal kunne ilegges er at den skattepliktige har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller dersom den skattepliktige har unnlatt å gi pliktige opplysninger, og når denne svikten kan lede til skattemessige fordeler etter sktfvl. § 14-3 (1).

Videre er det slik at dersom den skattepliktiges forhold er å anse som unnskyldelig, skal den skattepliktige ikke ilegges tilleggsskatt etter sktfvl. § 14-3 (2).

Disse vurderingene må da gjøres:

⁵ Norsk bedriftsskatterett, 2021 s 1195

⁶ Ot.prp. nr. 82, (2008-2009) s 30

⁷ Norsk bedriftsskatterett, 2021 s 1202

- 1) skattemyndighetene må gjøre en objektiv vurdering om skatteyter faktisk har unnlatt å gi uriktige og ufullstendige opplysninger
- 2) Har skatteyter opptrådt aktsomt og lojalt
- 3) Det må deretter gjøres en subjektiv vurdering om forholdet kan ansees unnskyldelig⁸

Dersom skattemyndighetene anser at skatteyter etter en objektiv vurdering har gitt uriktige og ufullstendige opplysninger, er det skattemyndighetene som har bevisbyrden på sin side.

Dersom forholdet etter en subjektiv vurdering ansees som unnskyldelig, er det skatteyter som har bevisbyrden på sin side.

Begge vilkårene krever at det er klar sannsynlighetsovervekt⁹.

Jeg ønsker hermed å starte med å se på veiledningsplikten og deretter se på hva som egentlig menes med en objektiv vurdering, og deretter når vurderes det at skatteyter har gitt uriktige og ufullstendige opplysninger? Hvordan defineres det om en skatteyter er aktsom og lojal?

Vi har nå en sak gående på egen gruppe som anses som en prinsipiell og viktig sak for Skatteetaten og ikke minst samfunnsmessig. Dvs. saken er viktig for om tilleggsskatten og sanksjoneringen faktisk fungerer etter sin hensikt. Jeg kommer dermed bruke denne saken gjennom hele oppgaven under hvert punkt og sammenligne dommen i lagmannsretten opp mot andre tidligere avgitte dommer på området.

Helt til slutt vill jeg komme med noen avsluttende kommentarer og egne refleksjoner rundt dommen.

⁸ Norsk bedriftsskatterett, 2021 s 1216

⁹ Norsk bedriftsskatterett, 2021 s 1233

3.0 Skattemyndighetenes veiledning og utredningsplikt

Skattemyndigheten må følge alminnelige regler om saksbehandling herunder frister og regler om veiledningsplikt etter sktfvl. § 5-1.

Det betyr at Skatteetaten etter sktfvl. § 5-1 (1)

«skal gi veiledning på forespørsel om utfylling av meldinger m.m, når arbeidssituasjonen tillater det.

Det skal da veiledes om lover, rettigheter og plikter og om mulig peke på forhold som særlig kan ha betydning for saken»

«Når det er ønskelig (når ikke særlige grunner taler imot) skal den skattepliktige få samtale om sin skatteplikt eller sin plikt til å gi opplysninger med en ansatt hos skattemyndighetene. Dersom den skattepliktige her gir opplysninger som kan ha betydning for saken, skal denne info nedtegnes».

Dersom en henvendelse inneholder feil eller misforståelser, unøyaktigheter eller andre mangler som avsender bør rette skal skattemyndighetene om nødvendig gi beskjed om dette, herunder skal det gis frister etter de alminnelige saksbehandlingsreglene og etter sktfvl. § 5-1 (4).

Videre har skattekontoret utredningsplikt etter fvl. § 17, som betyr at skattemyndighetene har plikt om å påse, samt sørge for at saken er så godt opplyst som overhodet mulig før vedtak fattes i saken.¹⁰

Fastsettelse av skatter og avgifter skjer på bakgrunn av egenfastsetting etter sktfvl. § 9-1.

Skatteforvaltningsloven inneholder ikke egne bestemmelser for skattemyndighetenes plikt til å undersøke videre før vedtak fattes, bakgrunnen for dette er nettopp å belyse ansvaret som hviler på hver enkelt skatteyter og prinsippet om egenfastsetting etter sktfvl. § 9-1.

¹⁰ Skatteprosess, 2011 s 34

Det vises mange ganger til rettspraksis og tidligere dommer ift. Skatteetatens utredningsplikt opp mot om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og om års fristen skal få anvendelse.¹¹

Det man da sikter til er skatteytters adgang til å kunne endre egne opplysninger etter sktfvl. § 9-4 (2).

Denne bestemmelse har direkte betydning for Skatteetatens utredningsplikt og når en sak kan ansees godt nok opplyst.

Ettersom det ikke er spesifisert eller nedfelt i skatteforvaltningsloven eller tidligere ligningslov hvor grensen går i forhold til når en sak skal ansees som godt nok opplyst, er det gjennom rettspraksis og tidligere dommer som kan gi en pekepinn på hva og når en sak skal ansees som godt nok opplyst.

Det foreligger som sagt mange dommer på området som har fått stor betydning for tilleggsskattepraksisen, men den mest kjente dommen som har fått størst betydning for dagens rettsanvendelser er Loffland dommen, som jeg videre vil beskrive nedenfor i kapitel 4.

4.0 Egenfastsetting

Egenfastsetningsprinsippet kom inn i norsk skattelov i 2016. Bakgrunnen for innføringen av dette prinsippet var at den skattepliktige selv kjenner sine forhold best samt at skattemyndighetene da skulle ha en nokså begrenset utredningsplikt.¹²

Det betyr at skattegrunnlaget fastsettes etter sktfvl. § 9- 1 og at skattemeldingen leveres etter sktfvl. § 8.

Videre er det slik at den skattepliktige kan endre sin tidligere leverte skattemeldinger inntil 3 år etter leveringsfristen og etter sktfvl. § 9-4 (2).

Denne adgangen er imidlertid avskåret dersom det fra skattemyndighetenes foreligger vedtak om myndighetsfastsetting eller om den skattepliktige er varslet om kontroll.¹³

¹¹ Skatteprosess 2011, s 36

¹² [Fastsettingsmodeller - Skatteetaten](#)

¹³ [NOU 2019: 15 - regjeringen.no](#)

Dersom det er tvil om hva som er riktig skattegrunnlag har den skattepliktige anledning å forklare dette nærmere i et vedlegg slik at skatteetaten får en oppføring til å undersøke forholdet nærmere heter det i utredningen av 2019.

5.0 Loffland dommen

Rt. 1992 s. 1588 (Loffland) står det følgende i sammendraget:

«For to borerigger som drev borevirksomhet på norsk kontinentalsokkel, var det i skatterettslig henseende mest naturlig å tilordne eiendomsretten til riggene til det amerikanske morselskap. Riggene ble drevet av et datterselskap med filial i Stavanger og leiet av et søsterselskap registrert i Bermuda. Morselskapet i USA hadde lagt eierposisjonen til riggene til Bermudaselskapet for å oppnå amerikansk eksportkreditt. – Uttalelser om forståelsen av ligningsloven § 9-6 nr. 3 a som setter en frist på to år for å endre ligningen til ugunst for skatteyder når det ikke er gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger».

Det viktigste og mest sentrale i dommen er om 2 års fristen får anvendelse dersom det gjelder opplysninger som ikke bevist er holdt tilbake, og at man etter en objektiv vurdering finner at skatteyder har gitt de opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmålet. Slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag.

Altså i denne saken skulle det være nok med info når det kom frem i saken at to av riggene var innleid av nærstående, samt nok informasjon til at Skatteetaten burde tatt opp saken og undersøkt saken videre.

Saken kom opp i dagens lys etter et bokettersyn og her la Høyesterett til grunn vurdering om 2 års fristen skulle gjelde eller ikke.

Med ny teknologi samt etter ny skatteforvaltningslov skal dette både rent teknisk og eller etter lovens forstand ikke være mulig.

Når en sak er tatt opp til kontroll og etter sktfvl § 12-1, eller etter sktfvl. § 10 og etter at skatteyter har mottatt et varsel fra Skatteetaten etter sktfvl. § 5-6 eller sktfvl. § 10 skal adgangen for endring låses for skatteyter slik at det ikke kan gjøres endringer i saken.

Dersom saken avsluttes med tilgjengelig dokumentasjon skal det sendes brev til skatteyter om at kontrollen er avsluttet, men dersom dokumentasjonen i kontrollen ikke er tilstrekkelig og saken må endres, er dette en myndighetsfastsetting og et begrunnet vedtak som må sendes. Skatteyter har da ikke lenger endrings adgang, men klagerettigheter.

Jeg stiller meg dermed undrende til at det diskuteres om 2 års fristen får anvendelse all den tid det er et bokettersyn og en kontroll i saken, og at saken da «låses», slik at endringer både etter loven og rent teknisk ikke skal kunne gjøres.

5.0 Objektiv vurdering

Definisjonen på en objektiv vurdering er at det ikke tas hensyn til skatteyterens subjektive forhold. Det betyr videre at opplysningsplikten vurderes opp mot hva som er riktig skattlegging.

«Man kan f.eks. ikke anses for å ha gitt ufullstendige opplysninger om en unnlater å opplyse om inntekter som ikke er skattepliktige, selv om skattespørsmålet er tvilsomt og den manglende skatteplikten først blir klarlagt etter en klagebehandling og en ev. domstolsbehandling»¹⁴

I teorien skal altså ikke de subjektive vurderingene spille noen rolle her men etter min mening burde det legges større vekt på punkt som tex. Hvem er aktøren? Er det en åpenbar feil? Hvor stor sum er det tale om? Har skatteyter opptrådd aktsomt og lojalt?

Grunnvilkåret for å ilegge tilleggsatt er som nevnt at skatteyter har gitt «uriktige eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene», jf. sktfvl. § 14-3 første ledd,

¹⁴ <https://min.rettsdata.no/Dokument/gN20160527z2D14z2E736>, note 736 til sktfvl § 14-3.

men ordlyden nedenfor kan tale for at vurderingen ikke er helt objektiv, da skatteyder selv er ansvarlig for sin egen skattemelding etter sktfvl. § 9-1.

I praksis er imidlertid bestemmelsen ikke forstått som en rent objektiv vurdering, men som en objektiv aktsomhetsvurdering hvor spørsmålet er om skatteyder «har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt», jf. Rt. 1992 s. 1588 (Loffland):

«Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skatteyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.»

Loven definerer altså ikke hva som ligger i uriktige og ufullstendige opplysninger. Kravene er også helt uendrede siden reglene om tilleggsskatt ble vedtatt i juni 1986.¹⁵

Forarbeidende gir noe veiledning, men langt ifra uttømmende hva skatteyder bør oppgi for at opplysningene skal anses fullstendige, men det foreligger som sagt en god del dommer på området.¹⁶ Det er presisert i forarbeidende at det ikke var ønskelig med eksempler, men at dette skulle komme klart frem gjennom rettspraksis, jeg kommer tilbake med flere eksempler på dommer som er avgitt etter loffland standarden seinere i oppgaven.

Skattemyndighetene har undersøkelsesplikt dersom det vurderes saken ikke er godt nok opplyst, men skatteyders opplysningsplikt veier tyngre da hele skattesystemet som nevnt bygger på egenfastsettingsprinsippet.

¹⁵ Skatteprosess, 2011, s 153

¹⁶ Skatteprosess, 2011, s 154

6.0 Unntak for tilleggsatt

6.1 Uriktige og ufullstendige opplysninger

Dette med reaksjoner på uriktige og ufullstendige opplysninger kom inn i Skatteloven allerede i 1921.¹⁷

Utgangspunktet for vurderingen av om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger er som tidligere nevnt, hva en lojal skatteyter vil gi av opplysninger etter en objektiv standard, noe som innebærer at klare illojale tilpasninger vil innebære et brudd på opplysningsplikten, selv om opplysningen i seg selv ikke kan sies å være uriktig.¹⁸

Altså loven utdyper ikke hva som er å anse som uriktige og ufullstendige opplysninger, det er rettsavgjørelser på området som har tydeliggjort dette, og i Loffland dommen Rt-1992-1588 (Loffland) har Høyesterett trukket opp grensen mellom skatteytters opplysningsplikt og skattekontorets undersøkelsesplikt, denne dommen har gitt den såkalte Loffland standarden.

Dommen ble avsagt etter ligningslovens § 9-6 og ikke etter ny skattemeldings lov og prinsippet om egenfastsetting. Syv år etter innføringen av ny skatteforvaltningslov avgis det fremdeles dommer etter Loffland standarden.

Etter å ha studert dommen nærmere virker dommen i seg selv fornuftig og herunder forståelig at det ikke kan vises til at selskapet har oppgitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Selve utfordringen videre er subsumsjonen i dommene årene etter Loffland dommen. Det som er sentralt og også problematisk i dommen er denne delen av dommen:

«Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål»

Det betyr at dersom skatteyter har gitt myndighetene opplysninger som gir et tilstrekkelig grunnlag for skattemyndighetene å ta opp spørsmålet skal opplysningsplikten anses å være oppfylt.

¹⁷ NOU Tilleggsatt, 2003, s 18

¹⁸ Prop.38 L s 213

For å sette det litt på spissen kan man for eksempel med hensikt utelate å fylle ut noe i en bestemt post i håp om at det ikke blir oppdaget, for deretter si at man har «glemt» å fylle ut en bestemt post, eller bake det inn i veldig masse annen info slik at det står der, men blir vanskelig å oppdage i et vedlegg.

Videre handlet Loffland saken om tilordning til riktig skattesubjekt og konklusjonen til slutt i saken var at det ikke var gitt hverken uriktige eller ufullstendige opplysninger i saken.

Det har i mange år blitt gjort forsøk på å ta bort muligheten for å legge ved vedlegg eller ekstra kommentarer til skattemeldingen og det er et omstridt tema både internt og eksternt.

Det er fremdeles lov å legge ved vedlegg, men siden skattemyndighetene driver masseforvaltning er det slett ikke sikkert dette blir oppdaget og dersom det da blir oppdaget ved en kontroll kan man jo si at opplysningen er gitt i et vedlegg og at man har gjort slik for å være «sikker på» at myndighetene får riktige opplysninger. Eller at man av ulike årsaker ikke får det til IT teknisk, eller at man ikke forstod skjemaet og dermed sikret seg gjennom dette aktuelle vedlegget. Det å lese igjennom vedlegg under fastsettelsesperioden er en veldig ressurs krevende oppgave som tar vekk fokus fra andre oppgaver skatteetaten heller burde bruke sine ressurser på all den tid vi har egenfastsettingsprinsippet.

Slik dommen og standarden brukes i dag er det utfordrende å ilegge tilleggsskatt for skattemyndighetene og sanksjoneringen fungerer dermed ikke optimalt. Skatteyder løper ingen risiko og kan lett tilpasse seg denne standard slik vi har sett i flere etterfølgende dommer. Det vises til en stor grad av skjønnsmessige vurderinger skattemyndighetene må gjøre i slike saker.

Man sier at domstolene i slike saker kan etterprøve alle sider ved en sak, men at de i slike saker bør være eller er tilbakeholdne i saker der Skatteetaten må utvise stor grad av skjønnsmessige vurderinger/avgjørelser.

Lovgiver har et stort ansvar å sørge for at rettssystemet fungerer, samt å tette de smutthull for eventuelle tilpasninger. Etter Loffland dommen og rettspraksis etter denne dommen er dette fullt mulig. Noe som etter min mening setter myndighetene og rettssystemet i et dårlig lys. En lovendring eller en evt. presisering av standarden må til som gjør det enklere for skatteyter å etterleve, samt lettere å kontrollere for skattemyndighetene.

For å sette det litt på spissen er det nok at skatteyter gir et lite hint om den aktuelle disposisjonen, men ikke all info, da skal saken altså ligge i hendene på skattemyndighetene, at saken bør undersøkes videre samt eventuelt inn hente flere opplysninger.

Det er altså ikke helt tydelig når en sak er å anse som uriktig og ufullstendig. Det foreligger som sagt en god del dommer på området, problemet er bare at flere av dommene som er av samme karakter spriker i ulike hold og dermed vanskelig for skattemyndigheten å bruke. Jeg skal vise til flere av disse dommene seinere i oppgaven samt dra paralleller med de.

Det følger som sagt av Loffland dommen at skatteyters opplysningssvikt ikke er brutt dersom skatteyter objektivt sett har gitt de opplysningene som kreves for at Skatteetaten har; «fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag».

Når skal en sak ansees som godt nok opplyst og igjen hvor langt strekker seg egentlig undersøkelsesplikten til skattemyndighetene og bør det ha noe å si hvem aktøren er?

Det stilles generelt høyere krav til næringsdrivende enn privatpersoner¹⁹. Men jeg mener at det og bør stilles enda høyere krav til proffmarkedet og store aktører som f.eks. advokatfirmaer og kanskje spesielt til en som er skatteadvokat? Dermed er tapet i tingretten til staten mot BAHN veldig overraskende i mine øyne.

¹⁹ [§ 14-3 annet ledd - Skatteetaten](#)

Jeg skal nå vise til flere sentrale dommer der «Loffland standarden» er brukt, men starter med «BAHR dommen» som helt nylig er avgitt av lagmannsretten som igjen i mine øyner ble et veldig overraskende tap for staten. Det er mange aspekter med denne dommen som er veldig problematiske for videre rettspraksis om denne dommen står seg videre slik den nå står.

I BAHR saken ble det utbetalt et overskudd fra selskapet til deltakerens (indre selskap) på kr 8 869 356, denne summen ble ikke oppført i den pliktige deltaker oppgaven RF – 1221 og post 1162 men kun i selskapets selskapsmelding RF - 1215. Advokaten la ved et vedlegg (kopi fra et tidligere år med eksakt samme tekst), der det kommer frem hvordan overskuddet i det aktuelle tidligere året ble utbetalt, samt at arbeidsgodtgjørelsen var lavere en markedsverdien. Han viser også til deltakeroppgaven, som altså er tom.

Konklusjonen her er at det da ikke kommer frem hverken i vedlegget eller i deltakeroppgaven at 8 869 356 ble utbetalt.

Det vises til i dommen at det derimot kommer frem av selskapsmeldingen til selskapet RF – 1233 og herunder hvem som har fått utdelingen.

Samt at Skatteetaten da gjennom selskapsmeldingen burde ha fått tilstrekkelig grunnlag til å ta opp det aktuelle skattespørsmålet. Det henvises ikke til en spesifikk eller riktig post i deltakeroppgaven, men kun til selve deltakeroppgaven. Selv om det ikke vises til riktig post og at posten faktisk forble tom, mener skatteyder at hensikten hele tiden var at posten skulle fylles ut og at det sammen med dette vedlegget viser at saken er opplyst nok til at skatteetaten burde ta opp saken.

I forhold til dette er dette etter min mening et veldig viktig poeng som ikke er problematisert i saken. Selskapet er et indre selskap og dermed ikke et eget skattesubjekt, og det blir da feil å stadig vise til selskapsmeldingen i denne saken. Det er deltakeren i denne saken som her er skattesubjektet og innehar ansvaret. Samt det faktum at skatteyderen her er på begge sider av bordet.

Skatteyder mener at Skatteetaten i denne saken burde ha forstått at dette ikke var riktig etter Loffland standarden og dermed undersøkt saken videre. Samt at

opplysningsplikten dermed var overholdt, men at Skatteetatens undersøkelsesplikt på den andre siden ikke var overholdt. Skatteyder mener at Skatteetaten da har brukt feil rettsanvendelse i saken etter Loffland standarden.²⁰

Det er flere ting i BAHR dommen som ikke er problematisert godt nok opp mot Loffland dommen. Jeg mener dommen er unyansert både i tingretten og i lagmannsretten og utfallet kan få meget store konsekvenser.

De viktigste poengene i BAHR saken etter min mening er følgende (ikke i kronologisk rekkefølge):

- 1.) Loffland standarden opp mot ny skattefastsetningslov og egenfastsetningsprinsippet etter sktfvl § 9-1
- 2.) Hvem som er skattesubjektet og hvem som bærer ansvaret – det siktes til selskapsmeldingen i dommen – men selskapet er altså ikke skattesubjektet i saken
- 3.) Rettsanvendelsen og eller forståelsen av Loffland standarden/dommen
- 4.) Hvem er aktøren
- 5.) Hvilken betydning får dommen for videre rettspraksis og ikke minst for videre etterlevelse
- 6.) Hva sier dommen om aktsom og lojalitetsprinsippet

Loffland dommen er som sagt ofte brukt i tilleggsskattesaker og det store spørsmålet er om denne standarden egentlig burde vært revurdert for lengst med tanke på innføringen av skatteforvaltnings loven i 2016 og egenfastsetningsprinsippet etter sktfvl § 9-1. Eller i det minste konkretisert, da dette handler like mye om rettssikkerhet for skatteyder som riktig rettsanvendelse for skattemyndighetene.

Det kan nesten virke som om man innfører nytt regelverk, men allikevel ønsker å beholde gammelt og at vi ikke helt henger med. Det er dermed naturlig at systemet blir prøvd ut, og etterlevelsen fra skatteyderne blir da naturlig deretter.

²⁰ 22-077550TVI-TOSL/04, 16.11.22

Det vises videre i BÅHR saken til et vedlegg der skatteyder mener den relevante infoen skal ha kommet klart frem. Dette synet deler altså ikke Skatteetaten med skatteyder. Informasjonen som er lagt ved er eksakt kopi av samme vedlegg inntekts året før, utdelingen fremkommer ikke og det foreligger masse informasjon i saken som er helt irrelevant for saken.

Når avviket ble oppdaget første gang, dvs. ved tidligere inntektsår ble skatteyder gjort oppmerksom på forholdet med beskjed om at dette var et unntak og at dette ikke kunne skje igjen. Skatteyder ble samtidig gjort oppmerksom sine plikter. Skatteyder slapp altså tilleggsskatt etter § sktfvl. 14 -3 (2), ved tidligere inntektsår for samme type feil ved bruk av samme vedlegg.

Det ble altså anført og presisert at utbetalingen var gjort til et indre selskap som jo ikke er å anse som eget skattesubjekt etter sel. § 2-1 (2). Dermed må forpliktelser og rettigheter tilordnes deltakerne og ikke selskapet som sådan, aksjeselskapet eller det indre selskapet i SDFet.²¹ Med andre ord det er deltakeren som er skattesubjektet som videre har det fulle ansvaret å sørge for at skatte blir opplyst riktig til riktig tid.

Men det kan derimot argumenteres for at selskapet har en særskilt plikt når det gjelder å opplyse deltakerne om deres rettigheter og plikter etter selskapsloven.

I Slørdahl dommen kommer dette klart frem at det ikke er nok å vise til skjemaet eller å unnlate å bruke Skatteetatens skjemaer.²² Kort fortalt handlet saken hvorvidt skatteyderen hadde gitt korrekte opplysninger om ervervstidspunkt for aksjer som seinere ble solgt med gevinst.

Det konkluderes i denne dommen at det ikke er nok å legge ved et vedlegg, men at skatteyder i tillegg må bruke Skatteetatens skjemaer. Det konkluderes videre også med at det ikke kan vises til tidligere skattemeldinger eller andres skattemeldinger. Hvorfor brukes ikke denne dommen mer som referanse er et spørsmål jeg stiller meg og dommen spriker jo helt i den andre retningen enn Loffland dommen.

²¹ Norsk bedriftsskatterett, 2018 s 806

²² HR-1995-165-B

Med tanke på Loffland dommen som ble avgjort kun noen få år tidligere kan skatteyter nesten ikke klandres for at han i denne saken mente saken var godt nok opplyst.

Igjen kan det stilles spørsmål ved hvor grensen går og det er iallfall helt sikkert at skatteforvaltningsloven bygger på egenfastsetningsprinsippet, noe som igjen bør og kan ha noe å si i forhold til Skatteetatens utredningsplikt.²³

I forarbeidene vises det videre til at bestemmelsene om at alminnelig opplysningsplikt rekker videre enn kun til de opplysninger som det spørres om i meldingene²⁴

Med andre ord i hvor stor grad bør Skatteetaten bruke ressurser og tid på noe som etter skatteforvaltningsloven hviler på skatteyters ansvar er spørsmålet Er dette rett og riktig bruk av skattebetalernes penger?

Ved innføringen av ny skatteforvaltningslov ble nettopp dette et grunnleggende skifte i forhold til skillet mellom forvaltningen og borgerne. Tidligere lå tyngdepunktet av ansvaret på skattemyndighetene, dette er nå omvendt. Saksmengdene truet rett og slett å drukne forvaltningen, og man måtte ta flere grep.

Når det ble endringer i ligningsloven i forhold til tilleggsskatt i 2009 var det flere i Næringslivets Hovedorganisasjon som mente at Tilleggsskatteutvalget hadde lagt alt for stor vekt på hensynet til masseforvaltning og for lite vekt på skattyternes rettigheter.²⁵ Per i dag er dette fremdeles utfordrende opp mot bla. vedlegg. Skatteetaten er forpliktet til å se på alle vedlegg, men det er helt klart slik at med dagens masseforvaltning opp mot Skatteetatens ressurs situasjon ikke er mulig å se like nøye på alle vedlegg.

Denne problematikken går igjen i flere dommer fra høyesterett bla. fra Slørdahl dommen, Elf dommen og Lyse Energi dommen.²⁶

²³ Skatteprosess, 2012, s 38

²⁴ Prop.38 L (2015-2016)

²⁵ [Ot.prp. nr. 82 \(2008-2009\) - regjeringen.no](#)

²⁶ Skatteprosess, 2012, s 39

I Elf dommen følges dette opp videre og jeg vil si den viser enda tydeligere at opplysningsplikten til skatteyter streker seg lengre enn skattemyndighetenes undersøkelsesplikt. Det vises til at det mange ganger ikke bare er nok med «nakne regnskapstall», uten det burde fremgått spesifikt om opplysninger som er av stor betydning.²⁷

Lyse Energi dommen konkluderer egentlig med det samme som Elf dommen at nakne regnskapstall ikke er nok for å belyse saken og dersom dette videre kan føre til skattemessige fordeler etter § 14-3 (1).

I flere av sakene er det i tillegg anført at opplysningssvikten er grunnet unnskyldelige grunner etter § 14-3 (2), men uten at domstolene har lagt særlig vekt på dette i BAHR saken.

Dersom opplysningsplikten ikke er overholdt på bakgrunn av unnskyldelige grunner taler det for en eventuell omvendt vurdering, dvs. at skattemyndighetenes undersøkelsesplikt da strekker seg lengre.

6.2 Aktsom og lojal

Skatteyter skal etter sktfvl. § 8-1 oppgi riktige og fullstendige opplysninger, vedkommende skal opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten i rett tid blir kartlagt og oppfylt, samt varsle skattemyndighetene om eventuelle feil.

Dette var tidligere nedfelt i ligningslovens § 4-1 og er brukt i flere dommer, bla Rt. 2009 s 813 Gaard/Tveit der også dette med aktsom og lojal blir trukket frem, det blir bla henvist til Ot.prp nr 29 s 76:

«det er et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skattyter og skattemyndighetene for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig»

²⁷ HR-1997-54-B

I prop. 1 L pkt 5.9.5 kommer det klart frem at departementet ønsket dette som en del av av ligningslovens § 4-1, nå skatteforvaltningslovens § 8-1 og at kriterier skal utledes og komme frem av rettspraksis i forhold til dette pkt.²⁸

Dette punkt har også vist seg være vanskelig å bruke i praksis. I forarbeidende kom dette også frem i høringsrunden. Det er fremdeles i 2023 vanskelig å bruke og si hva som konkret går under aktsom og lojal.

For å ta BAHR saken som eksempel:

- 1) Eksakt samme feil gjøres tre år tidligere dvs. skatteadvokaten «unnlater «å fylle ut pkt 1143 i deltakeroppgaven, han legger også ved samme vedlegg som ble brukt i 2019.
- 2) Han slipper betale tilleggsskatt i 2019, men får beskjed om at han må innrette seg etter gjeldende regler og skjemaer og at dette ikke må skje igjen.
- 3) Vedkommende er skatteadvokat, og det må derfor antas at han har veiledet og eller ført lignende saker for sine klienter i lignende saker i retten.

Etter skattekontorets oppfatning er det vanskelig å se at skatteyster i denne saken kan å ha opptrådt tilstrekkelig aktsomt og lojalt. Når skattepliktige gjentakende gjør samme feil, på tross av rettleiding og advarsel, bør dette etter Skatteetatens syn tillegges vekt ved vurderingen av om skattepliktige har gitt uriktig eller ufullstendig opplysning.

Det bør også kunne forventes enda større lojalitet og aktsomhet fra en skatteadvokat. Det kan neppe skyldes på unnskyldelige forhold her, skatteyster vet godt hvilke regler som man må overholde, all den tid skatteyster veileder andre store aktører på akkurat dette område selv.

I Schultz dommen Rt. 1997 s. 1125 nederst i dommen står det slik:

²⁸ [Prop. 1 L \(2009-2010\) - regjeringen.no](#) pkt 5.9.5

«Når summen av disse momentene holdes opp mot at A var en erfaren investor selv – blant annet i flere kommandittselskaper –, at han var finansiell rådgiver for andre og var utdannet siviløkonom, kan feilføringen av årsregnskapet for K/S X ikke anses unnskyldelig»

Jeg forstår igjen ikke hvorfor dette ikke blir forstått eller lagt vekt på av domstolen i BAHR saken. I tillegg til det faktum at man ikke kan legge vekt på selskaps oppgaven, dels fordi:

- 1) Det er deltakeren i et selskap med deltakerfastsetting som her er skattesubjektet og dermed bærer ansvaret.
- 2) Deltakeren sitter på begge sider av bordet og er altså skatteadvokat, i likhet med Schultz saken der det også vises til partenes yrkes profesjonalitet. I Schultz saken var vedkommende revisor, og det fremkommer altså at det skal stilles høyere krav til slike aktører. Jeg ønsker igjen å presisere at jeg mener det er direkte feil å vise til selskapsmeldingen, da det i BAHR saken er deltakeren som er skattesubjektet og at ansvaret dermed veier tungt på hver deltaker og ikke selskapet. Dersom slike feil kan aksepteres gang på gang av en profesjonell aktør viser det at regelverk eller systemer er for vanskelige å bruke, eller at systemet og regelverket er for enkelt å tilpasse seg, dersom man ikke ønsker å etterleve det.

6.3 Åpenbare skriv og regnefeil

Det kan gis unntak fra tilleggsskatt etter § 14-4 (b), dvs. når de uriktige og ufullstendige opplysningene skyldes åpenbare regne og skrivefeil.

Dette er heller ikke en enkel oppgave å definere hva som går under åpenbare regne og skrivefeil, og det er typisk regnskapsførere eller medhjelperne som påberoper seg dette unntaket. I forarbeidende står det at for at denne regel skal kunne brukes, skal feilen være så i øyenfallende at det skal «springe i øynene» til saksbehandler at her er det noe galt.

Regelen legger videre opp til en todelt vurdering. For det første må det foreligge enten en regne eller skrivefeil og for det ander må feilen være åpenbar, begge disse vilkårene må være oppfylt.

Det er flere ting med denne regel som gjør at den er problematisk å bruke i praksis. Det ene er at det ikke tas høyde for ny skatteforvaltningslov og heller ikke at mer og mer blir digitalisert og automatisert. Skatteetaten leser fremdeles alle vedlegg, men pga. masseforvaltning og det faktum at Skatteetaten til stadig får færre og færre ressurser til disposisjon leses ikke alle like nøyaktig som tidligere.

Flere av dommene der denne regel påberopes viser også at feilene sjelden er så åpenbare og eller at det springer i øynene på saksbehandleren.

Bestemmelsen er som regel oftest brukt og påberopt av regnskapsførere og typiske argumenter er brukt av andre data programmer, og at feilen skyldes det aktuelle dataprogrammet.

I Schultz dommen Rt. 1997 s. 1117 ble det anført at det skulle skyldes åpenbare regne og skrive feil. Kort fortalt handlet dommen om uriktig fremført fradrag.

«For at feilen skal være åpenbar må den være så iøynefallende at ligningsmyndighetene når de gransker oppgavene med alminnelig nøyaktighet, ikke kan unngå å oppdage den. At ligningsmyndighetene i dette tilfellet fant feilen, er klart intet argument. Tvert imot er det forutsetningen for at spørsmålet kom opp»

Det kommer også frem av forarbeidende at skrive og regnefeil ikke får anvendelse dersom det må antas å foreligge forsøk på å unndra skatt.

I Eksport finans Rt.2006 s. 593 var det klart at det forelå en feil, men ikke hva feilen bestod av. Det kom altså frem av dommen at dette ikke var nok for at bestemmelsen skulle få anvendelse. Det var i denne saken enighet om at saken ikke omhandlet forsøk på skatteunndragelse og at feilen var mer av teknisk karakter og systemfeil. Høyesterett kom frem til at det forelå en regne og skrivefeil og at saken var åpenbar av flertallet.

Gezina saken Rt. 2006 s. 602 ble avholdt parallelt med Eksport finans saken og det ble også i denne saken anført at det ikke er nok at det kommer frem og konstatert at det faktisk foreligger en feil. Det må også komme klart og tydelig frem hva feilen består av.

I begge sakene ble det anført at feilen bestod av at datasystemet eller regnskapsprogrammene som regnskapsførerne og revisorene brukte, feilet. Dette førte til at tallene fra skattemeldingen/realisasjonsoppgaven (post 0840) til næringsoppgaven ikke ble overført.

Det kommer frem i Gezina dommen at man her faktisk var klar over at tallene ikke ble overført automatisk fra realisasjonsoppgaven til næringsoppgaven, uten at dette må gjøres manuelt og at regnskapsfører i saken var klar over dette, men at det ble glemt.

Det fremkommer også av saken at rene forglemmelser ikke omfattes av bestemmelsen. Konklusjonene var også i denne saken at det forelå en skrive og regnefeil, men at saken dermed var i grenseland for hva som skal forstås som en åpenbar skrive og regnskapsfeil.

I BÅHR saken blir begge disse dommene brukt som eksempler og at BÅHR saken skulle kunne sammenlignes med disse.

I BÅHR saken ble post 1143 uteglemt, bakgrunnen for dette ble bla. anført som en systemfeil. Post 1143 ble stående tom på bakgrunn av at post 1101 og tallet som ligger rett nedenfor var «slående likt». Slike tilfeller konkluderes i Gezina dommen som grensetilfeller.

Dette faktum sammen med at deltakeren i BHR har gjort den samme feilen / forglemmelsen et år tidligere gjør at bestemmelsen ikke burde få anvendelse etter min mening.

På bakgrunn av digitalisering og at alle selskaper fra og med inntektsåret 2023 må levere gjennom regnskapssystem og at selskapene blir dultet i riktig retting blir dette forhåpentligvis et mindre problem.

6.4 Unnskyldige grunner

Tilleggsskatt skal ikke ilegges dersom skatteyters forhold kan ansees som unnskyldige etter sktfvl. § 14-3 (2). I den tidligere ligningsloven var disse forholdene oppramset, men ble seinere etter innføringen av ny skatteforvaltningslov tatt bort for å vise at det var ønskelig at denne paragrafen skulle brukes i større utstrekning enn tidligere, og at den også skulle brukes i større grad opp mot næringslivet enn tidligere.²⁹

Eksempler som ble oppramset var bla. sykdom, alder eller uerfarenhet.

Det er skatteyter som må påberope seg at forholdet er unnskyldelig, og dermed ligger også bevisbyrden på skatteyters hånd. Dersom skattemyndigheten mener det motsatte er det skattemyndigheten som med klar sannsynlighetsovervekt må bevise at det ikke har ledet til den aktuelle feilen.

«For næringsdrivende må kravet i en viss utstrekning avhenge av i hvilken utstrekning vedkommende har hatt befatning med økonomisk virksomhet og de forutsetninger han har for å oppfylle de forpliktelser virksomheten fører med seg.

Ved anvendelsen av unntaket bør det tas hensyn til om opplysningssvikten gjelder en enkeltstående feil av en ellers lojal og aktsom skattepliktig.

²⁹ [Prop. 38 L pkt. 20.4.2.2, s. 214.](#)

I BAHR saken ble det bla. anført at forholdet i saken til BAHR var unnskyldelig på bakgrunn av at skatteyter skal ha opptrådd lojalt da han angivelig skal ha opplyst om sitt forhold i dette vedlegget, som skatteyter mener skal illustrere at hensikten og ønsket hans hele tiden har vært at han ønsker å betale riktig skatt til riktig tid. Det igjen viser at hensikten ikke var å holde noen opplysninger tilbake.

Skatteyter anførte videre at siden opplysningene fra selskapsmeldingen ikke ble automatisk overført til deltakeroppgaven og at skatteyteren selv må sørge for innrapportering i deltakeroppgaven, ble dette alt for vanskelig. Dermed uteble rapporteringen i skjemaet og da videre at dette måtte anses som unnskyldelig.

Dette punkt ble det altså ikke lagt videre vekt på i BAHR saken.

Vedleggene som det vises til er ikke så klare og tydelige som det vises til, og de er utformet på akkurat samme måte. Selv om det er gitt beskjed og påpekt om hvordan dette skal gjøres ved neste gang av skattemyndighetene tidligere.

Vedleggene og infoen er typisk bakket inn i masse informasjon og tekst som ikke har betydning for saken og er ikke minst en eksakt kopi av tidligere år.

Hensikten fra lovgivers side med å ikke presisere eller gi eksempler på hva som går under unnskyldelige grunner, var som sagt å forenkle for næringslivet, samt at myndighetene skulle være lempeligere. Dessverre har det nok heller blitt vanskeligere.

Når man legger opp til større grad av skønnsvurdering er risikoen for at forskjellene i saksbehandlingen blir desto større og hvordan henger dette sammen med grunnlovens § 98?

«Alle er like for loven. Intet menneske må utsettes for usaklig eller uforholdsmessig forskjellsbehandling «

Dersom et slikt tilfelle som BAHR skulle bli ansett som unnskyldelig er konsekvensen at ingen andre eller mannen i gata kan ilegges tilleggs-skatt.

Ved innføringen av ny skatteforvaltningslov kom det også inn nye punkter for unntak av tilleggsskatt, som er av mer objektiv karakter, som bla. åpenbare regne og skrive feil.³⁰

De eksempler som foreligger av unnskyldelige forhold er av veldig generelle karakter.³¹

Departementet mente at en nærmere beskrivelse og oppramsing av hva som er å anse som unnskyldelige forhold heller vil begrense unntaksreglene.

Departementet la i 2008 frem ytterligere forslag om endringer i forhold til tilleggsskatt og opplysningsplikten. Det kommer bla. her frem at det er ønskelig at det skal mindre til for at det skal foreligge unnskyldelige forhold, der det skal vurderes om tilleggsskatten skal bortfalle.³² Dette er også understreket i en prinsipputtalelse avgitt av departementet den 8. mai 2012.³³

Det står bla slik i Ot.prp.nr.82:

«Etter departementets oppfatning er det grunn til å anvende unnskyldningsgrunnene i noe større utstrekning enn i dag»

Det står også videre slik:

«Et annet eksempel på tilfeller hvor en opplysningsfeil kan være unnskyldelig, er hvor det har vært generelt lett å misforstå en bestemmelse om skatte- eller oppgaveplikt»

Men det presiseres samtidig at rettsvillfarelse ikke er et unnskyldelig forhold.

³⁰ Prop. 38 L 2016

³¹ [§ 14-3 annet ledd - Skatteetaten](#)

³² [Ot.prp. nr. 82 \(2008-2009\) \(lovdata.no\)](#) s. 42

³³ Einar Harboe, Truls Leikvang og Rino S. Lystad, *Ligningsloven. Lovkommentar*, [§ 10-3. Unntak fra tilleggsskatt 1\)2](#)), [Juridika](#) (kopiert 04.04.23)

«Utover dette er det vanskelig å gi konkrete eksempler på hvilke tilfeller som bør omfattes av dette unntaket. Departementet legger imidlertid til grunn at dette vil utvikle seg gjennom ligningsmyndighetenes praktisering av regelverket. En viktig forutsetning for mer utstrakt bruk av unnskyldningsgrunnene og mer konsekvent og ensartet bruk av dem er at etatens retningslinjer følger opp innholdet i denne proposisjonen. Dette gjelder i første rekke omtalen av nye tilleggsskatteregler i kommende utgaver av Lignings-Abc-en. Departementet legger til grunn at også organiseringen av skatteetaten med større enheter og større grad av spesialisering vil legge forholdene til rette for mer konsekvent og ensartet bruk av unntaksbestemmelsene»

Tanken her er god, men har tatt lang tid. Skatteetaten er en stor etat og omorganisering av en slik stor etat tar lang tid. Ikke minst det faktum at endringene har vært enda flere og kanskje enda større etter pandemien 2019/2020.

Det ble altså presisert at myndighetene skulle vise større varsomhet ved ileggelse av tilleggsskatt og at det da er tre tilfeller myndighetene kan unnlate å ilegge tilleggsskatt. Det ene ved unnskyldelige forhold, ved åpenbare skrive og regnefeil, samt i forhold til ressurs hensyn.

Det er slik jeg ser det ingen av forholdene ovenfor som BÅHR kan påberope seg.

Når det gjelder unntaket som går på ressurs hensyn, er det egentlig et litt pussig unntak som også er relativt vanskelig å forholde seg til. Det ble presisert i en revisjon av Riksrevisjonen pr. 21. januar 1998, at skattemyndighetene kan unnlate å ilegge tilleggsskatt, selv om grunnvilkårene er oppfylt på bakgrunn av ressurs situasjonen hos skattemyndigheten.³⁴

³⁴ Ot.prp. nr 82 (2008-2009) s 47

Det råder usikkerhet for meg rundt hvor stor grad dette brukes, samt hvilke vurderinger som gjøres, og hvordan dette dokumenteres.

Det er dermed ganske stor grunn til å tro at det her er stor forskjellsbehandling i Skatteetaten på dette området.

For å sette det litt på spissen, betyr dette i praksis at skattemyndighetene alltid kan hvile seg på denne regelen ved en eventuell revisjon og at vi da har et opportunitetsprinsipp allikevel?

Det kan altså tenkes at skal regelen ikke brukes fordi man etter eget ønske ikke ønsker å ilegge tilleggsskatt av ulike grunner og dermed lener seg på at det er av ressurshensyn. Dette er problematisk og gir helt klart forskjellsbehandling. Da har vi strengt tatt et opportunitetsprinsipp allikevel på et vis.

Hvordan skal en eventuell revisjon klare å forholde seg til om riktig rettsanvendelse er brukt, og stilles det krav til hvordan slike forhold evt. skal dokumenteres. Det fremkommer ikke av proposisjonen.³⁵

Ved en undersøkelse riksrevisjonen gjorde i 2017-2018 i internprisingssaker, ble det nevnt at for lite bruk av tilleggsskatt kan føre til svak etterlevelse, og at det ikke oppnås tilstrekkelige preventive effekter.³⁶

Sanksjonen vil dermed ikke fungere etter sin hensikt.

³⁵ [Ot.prp. nr. 82 \(2008-2009\) \(lovdata.no\)](#) s 47

³⁶ [Ot.prp. nr. 82 \(2008-2009\) \(lovdata.no\)](#) s 48

7.0 Tredjepartsopplysninger

Tredjepartsopplysninger er en veldig viktig del av skattesystemet, for å sikre riktig innkreving av skatter og avgifter. De fleste opplysninger som er ansett som tredjepartsopplysninger går nærmest på automatisk via f.eks. bank, forsikringselskap, arbeidsgiver og pensjonsopplysninger. Ved hjelp av tredjepartsopplysninger, blir skattemeldingene mer riktige og ikke minst lettere kontrollerbare. Det vil helt klart bidra til bedre effektivitet og bedre bruk av Skatteetatens ressurser.

Innrapporteringer fra revisorer og f.eks. fra selskaper med deltakere i selskaper med deltakerfastsetting som beskattes etter sktlv. § 10-40 til 10-48 regnes også som tredjeparter § sktfvl § 14-5 (1).

Redusert tilleggsskattesats for inntekter fra selskap med deltakerfastsetting ble innført med virkning fra inntektsåret 2014, etter mønster av regelen for andre tredjepartsopplysninger.

Etter forarbeidende og Prop. 1 LS (2014-2015) ble det innført en lavere sats ved ileggelse av tilleggsskatt for deltakere i selskaper med deltakerligning, når at deltakeren har oppgitt uriktige opplysninger i sin deltakeroppgave, men selskapet riktige i sin oppgave. Satsen er da redusert fra 30% til 10%. Dette er igjen et ledd i at departementet ønsker seg en lempeligere praksis i behandlingen av tilleggsskatt.

Ordinær tilleggsskatt beregnes per i dag med 20%, men satsen er altså redusert til 10%, når de uriktige og ufullstendige opplysningene gjelder poster som er ukrevet av arbeidsgiver og eller som nevnt deltakere som skattlegges etter sktlv. § 10-40.³⁷

Når det gjelder skjerpet tilleggsskatt er satsen 40% eller 20% etter § sktfvl. § 14-3 (3).

³⁷ Norsk bedriftsskatterett, 2021 s 1203

Dette er med andre ord et slags proporsjonalitetskrav og at det skal ilegges tilleggsskatt etter en slags rimelighetsbetraktning. Dvs. at det skal foreligge et visst samsvar mellom regelbruddet og sanksjonen.

I forarbeidende Ot.prp.nr.82 (2008–2009) kom dette forslaget:

- «- når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter ligningsloven kapittel 6.
- når de uriktige eller ufullstendige opplysningene lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over.
- Tilleggsskatteutvalget foreslår at tilleggsskatt beregnes med forhøyet sats når skattyter har handlet forsettlig eller grovt uaktsomt. Forslaget omtales nærmere i kapittel 9 om skjerpet tilleggsskatt ...»³⁸

Tanken er god, men rettspraksis viser at dette ikke er så enkelt å forholde seg til allikevel.

BAHR anførte bla følgende:

«Det er i klar uoverensstemmelse med de øvrige opplysningene som ble gitt, og innenfor hva en som kontrollerer oppgaven med alminnelig nøyaktighet ikke kan unngå å oppdage, (Ot.prp. nr. 29 1978/79) og det må med normal grundighet i gjennomgangen «springe i øynene» at her er noe galt. (Rt. 2006 s. 593)»

Men siden selskapet og deltakeren skattlegges etter skattelovens § 10-42- § 10-48 er opplysninger fra selskapet til deltaker ansett som tredjepartsopplysninger. Noe som betyr at ved ileggelse av tilleggsskatt skal det ilegges 10% etter sktfvl. §14-5 (1). Jeg synes dette kan være litt selvmotsigende, da det igjen er deltakeren som er skattesubjekt og innehar ansvaret for sin deltakeroppgave.

³⁸ Ot.prp.nr.82 (2008–2009)

På den andre siden, sier man at ved å ilegge 10% tilleggsskatt at opplysningene går under lett kontrollerbare, noe som kanskje også taler for at opplysningsplikten etter Loffland standarden her er oppfylt.

8.0 Etterlevelse

Det er gjort mye forskning på dette med etterlevelse, men mange av studiene viser ikke til skattemoral spesifikt, men til moralmotivert adferd generelt.³⁹

«Nivået på skatteunndragelsen bestemmes av denne gamblingen, hvor statens evne til å kreve inn skatter og håndheve regelverket står opp mot den skattepliktige sitt ønske om ikke å betale skatt. Hvor mye den skattepliktige unndrar, blir avgjort av den skattepliktiges holdning til risiko, opplevd oppdagelsesrisiko, straffenivået og skattenivået.»⁴⁰

Med andre ord kan man si at sannsynligheten for at noen ønsker å «unndra» skatt, bevisst øker dersom risikoen for å bli oppdaget er liten. Det har også videre betydning, dersom kostnaden er liten og feilen eller unndragelsen blir ansett som godkjent. Studier viser at dersom det aksepteres at andre mennesker/grupper som ligner på en selv «får lov» til å unndra, er tilbøyeligheten større for at man vil unndra selv, fordi det da føles akseptabelt. Når det da i tillegg handler om mennesker som har et spesielt samfunnsansvar, som for eksempel advokater, vil det forsterke følelsen. Dersom følelsen er at det er ok at en advokat tilpasser seg og ikke blir sanksjonert, vil smitte effekten fort bli stor, og typisk mannen i gata vill tilpasse seg.

Dette har direkte overførselsverdi til BAHR saken, samt bruken av Loffland standarden.

Dersom rettspraksisen fortsetter i samme utvikling fremover, dvs. at man fremdeles skal kunne vise til samme type vedlegg som i BAHR saken, vil det si at risikoen for å bli oppdaget er alt for liten, noe som i verste fall vil resultere i at denne metoden fort blir kjent og akseptert og dermed vil flere bruke muligheten.

³⁹ Norsk Bedriftsskatterett, 2021, s 52

⁴⁰ [analysenytt2017-2-3.pdf \(skatteetaten.no\)](#)

I tildelingsbrevet fra Finansdepartementet i 2021 stod det slik om hva hovedmålet til Skatteetaten skal være:

«Hovedmål 1: Skatte- og opplysningspliktige etterlever skatte- og avgiftsreglene

- De skatte- og avgiftspliktige skal oppleve at ordningene til Skatteetaten legger til rette for enkel og riktig registrering, rapportering og innbetaling. Etaten skal likebehandle de skattepliktige. Uriktige og/eller manglende opplysninger skal avdekkes og korrigeres. Skatteetaten skal bidra til at det fastsettes riktig skatt og at skatter og avgifter innbetales til riktig tid.

Effektindikatorer skal videre være som følgende:

- Opplysningspliktige registrerer riktig i pliktige registre
- Opplysningspliktige leverer korrekte og fullstendige opplysninger til riktig tid
- Skatte- og avgiftspliktige betaler til rett tid
- Virksomheter opplever stor oppdagelsessannsynlighet⁴¹

Sistnevnte punkt har stor betydelse for BAHR saken, og ikke minst for etterlevelsen.

Effekten av det kan bli så stor at ingen videre kan ilegges tilleggs-skatt, andre aktører vil følge etter når de skattepliktige forstår at ikke ens en skatteadvokat som har gjort den samme feilen gang på gang ikke får straff, det vil også forstås slik at oppdagelsesrisikoen er meget lav all den tid den skattepliktige alltid kan gjemme seg bak Loffland standarden og Skatteetatens undersøkelsesplikt.

Til syvende og sist ønsker de aller fleste skatteyttere å betale skatten sin, samt gjøre ting riktig, og i Norsk Bedriftsskatterett står det slik:

⁴¹ [2022-skatteetaten-tildelingsbrev.pdf \(regjeringen.no\)](#)

«studier viser at de fleste ønsker om å være etiske, dette svekkes imidlertid betydelig dersom personer en identifiserer seg med, og omgir seg med, foretar skatteunndragelse. Dermed kan unndragelse skape betydelig større tap enn det den konkrete enkeltransaksjonen.»⁴²

9.0 Konklusjon og egne betraktninger

Konklusjonen min etter en studie av opplysningsplikten, Loffland standarden og BHR dommen, er at Loffland standarden fungerer fint etter gammel ligningslov, men passer dårlig etter innføring av ny skatteforvaltningslov 2016.

Verden er i endring, også Skatteetaten, mer og mer blir digitalisert og automatisert. Det går i rasende fart fremover, og da må regelverk og domstolene følge etter. Det går etter min mening litt for sakte. Hva risikerer vi dersom ikke alle parter i samfunnet følger med i takt med endringene? Jo det vil i verste fall gå ut over skattemorale, etterlevelsen og til sist, men ikke minst skatteprovenyet og inntekt til velferdssamfunnet.

Ny rettspraksis blir til gjennom riktige avgjørelser i domstolen og at Skatteetaten følger opp med kontrollarbeid, som igjen skaper etterlevelse.

BHR dommen ble anket til høyeste rett men slapp ikke inn og dermed er dommen i lagmannsretten rettskraftig.

Det blir spennende å se hvilke resultater dette vill gi fremover.

Det er nok ganske sannsynlig og relativt sikkert at vi vill se mange flere av denne type saker fremover på bakgrunn av utfallet i BHR saken.

Jeg har troen på at digitalisering, nytt system og at den nye organiseringen i Skatteetaten vil rette opp i mange utfordringer som vi har og har hatt rundt tilleggsskatten frem til nå.

Det vil bla. forhåpentligvis bli automatikk mellom selskap og deltaker i ett SDF, som gjør at slike feil, rent teknisk ikke vill skje.

⁴² Norsk Bedriftsskatterett, 2021 s 56

Dette gjennom direkte rapportering fra selskap til deltaker via system, og at man eventuelt får til en slags dulting i systemet som kan hjelpe skattesubjektet å gjøre ting riktig.

For det kan jo faktisk være slik at hensikten aldri var å unndra, at det rent faktisk er både faglig og teknisk vanskelig å gjøre ting riktig.

Skatteetaten har stort fokus på det å være i forkant, og ikke minst hjelpe næringslivet å gjøre det enkelt å gjøre det rett, det har jeg veldig troen på.

Det er også videre slik at mange positive ting er i ferd med å skje i forhold til likebehandling i Skatteetaten, gjennom opprettelse av fagteam på tvers av divisjoner og avdelinger, for å sikre lik og ensartet praksis i etaten.

Min konklusjon er at sanksjonering med tilleggsskatt fungerer etter sin hensikt, dersom alle parter i samfunnet følger opp med sine viktige samfunnsansvar.

Jeg mener videre at Loffland standarden ikke bør brukes lengre på bakgrunn av det tunge ansvaret som nå er lagt på skuldrene på hver enkelt skatteyter gjennom egenfastsetting og skatteforvaltningsloven.

Litteraturlista

Lover

Lov om ligningsforvaltning 13.06.1980

Lov om skatteforvaltning 01.01.2017

Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (Selskapsloven).
21.06.1985

Forarbeidende

Ot.prp.nr.82 (2008–2009)

Prop. 38 L 2016

Prop. 1 L (2009-2010)

NOU Tilleggsskatt, 2003, s 18

Rettspraksis / Dommer

HR-1997-54-B

HR-1995-165-B

LB-2023-14919

HR-1992-195-B

HR-2007-470-A

HR-2009-1239-A

HR-1197-49-B

HR-2006-835-A

HR-2006-836-A

Juridisk litteratur

Folkvord, Furuseth, Gjems-Onstad, 2021 Norsk Bedriftsskatterett 11. utg.

Gjemstad-Onstad, Matre, 2012, Skatteprosess

Harboe, Brockmann Bugge, 2017, Skatteforvaltningsloven kommentarutgave

Nettartikler

[analysenytt2017-2-3.pdf \(skatteetaten.no\)](#)

[2022-skatteetaten-tildelingsbrev.pdf \(regjeringen.no\)](#)