

# Tilleggsskatt – noen utvalgte temaer

Ved innføringen av skatteforvaltningsloven ble reglene om tilleggsskatt og tilleggsavgift fra ulike skatteområder samordnet. Reglene er i stor grad en videreføring av systemet fra ligningsloven, og dermed nye for områder som merverdiavgift og særavgifter. I denne artikkelen tar vi for oss utvalgte problemstillinger knyttet til tilleggsskatt.



Advokat  
Egil Stefan Eilertsen  
Partner i Advokatfirmaet Harboe



Advokat  
Einar Harboe  
Partner i Advokatfirmaet Harboe

## Fokus på skatteforvaltningslov

I en artikkelserie vil vi sette søkelys på spørsmål knyttet til ny skatteforvaltningslov. Det vil omfatte regelendringer i forhold til tidligere lovgivning, eller at praktiseringen er endret som følge av lovendringen. Forfatterne er advokater i Advokatfirmaet Harboe & Co AS.

### Bakgrunn

Tilleggsskattereglene er inntatt i skatteforvaltningslovens kapittel 14. Tilleggsskatt er betinget av at skattyter, i visse tilfeller en trekkpliktig, har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene og at opplysningssvikten kan medføre en uberettiget skattemessig fordel. Dette er ikke noe nytt, vi kjenner dette fra ligningsloven. Lovgiver har gjennom flere lovendringer begrenset bruken av tilleggsskatt, både ved at virkeområdet for tilleggsskatt er snevret inn og ved at størrelsen av tilleggsskatten er redusert. Lovendringene innebærer at tidligere avgjørelser om tilleggsskatt må behandles med forsiktighet.

I det følgende behandler vi alminnelig tilleggsskatt – de spesielle spørsmålene som oppstår ved bruk av skjerpet tilleggsskatt kommer vi ikke inn på her.

### Tilleggsskatt er betinget av opplysningssvikt

Når pliktige opplysninger er veldefinerte i regelverket, er det i de fleste

tilfellene forholdsvis enkelt å avgjøre om det foreligger en opplysningssvikt. Det samme gjelder når det er gitt uriktige opplysninger. Her møter vi objektivt konstaterbare forhold. For trekkpliktige er dette typiske situasjoner.

Utgangspunktet for vurderingen av om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger er som tidligere hva en lojal skattepliktig vil gi av opplysninger etter en objektiv standard. Er en opplysningspliktig i tvil om innholdet av opplysningsplikten, fritar ikke slik tvil for plikten til å inngi opplysninger. Den opplysningspliktige må velge en forståelse etter beste skjønn. Legger en skattyter f.eks. til grunn at en gevinst ved salg av fast eiendom ikke er skattepliktig, bør skattyteren redegjøre i selvangivelsen for problemstillingen og gjerne også begrunne sin forståelse av reglene. Spørsmålet er om den opplysningspliktige opptrer lojalt.<sup>1</sup>

### Betydningen av unnskyldelige forhold

Et ytterligere vilkår for ileggelse av tilleggsskatt er at den ansvarliges forhold ikke er unnskyldelig. Her vil det

regelmessig kunne være uenighet om bedømmelsen av situasjonen.

Et praktisk viktig forhold er at ligningsmyndighetene med klar sannsynlighetsovervekt må bevise at det ikke foreligger unnskyldelige forhold, på samme måte som etter ligningsloven. Bevisbyrden for at det ikke foreligger unnskyldelige forhold, ligger altså hos skattemyndighetene. Dersom den skattepliktige påberoper seg unnskyldelige forhold, kan tilleggsskatt ikke ilegges med mindre det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at det unnskyldende forholdet ikke har foreligget, eller det er klart sannsynlig at de påståtte unnskyldelige forholdene ikke har vært årsaken til opplysningssvikten.<sup>2</sup>

Skattemyndighetene bør rutinemessig oppfordre opplysningspliktige som er kandidater for tilleggsskatt, til å redegjøre for eventuelle unnskyldelige forhold. Unntaksvis kan det nok tenkes at skattemyndighetene kan pålegges en selvstendig undersøkelsesplikt ut over dette, f.eks. når en opplysningspliktig ikke synes å ha noen forståelse for den foreliggende situasjonen. Så lenge den

<sup>1</sup> Se Prop. 38 L (2015–2016) punkt 20.4.2.2.

<sup>2</sup> Se Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) p.k.t 8.9.3 side 57.

opplysningspliktige er oppfordret til å redegjøre for unnskyldelige forhold, vil skattemyndighetene som den praktiske hovedregel kunne nøye seg med en nøktern vurdering av forhold som skattyter selv trekker frem.

Lovgivers intensjon er at unnskyldningsgrunner etter lovens § 14–3 annet ledd skal anvendes i større grad enn tidligere. Det skal mindre til etter skatteforvaltningsloven enn etter ligningsloven for å anse den skattepliktiges forhold som unnskyldelig. Ut over denne generelle anvisningen gir forarbeidene liten veiledning for hvilke forhold som er praktisk viktige. Vi får våge å filosofere litt på egen hånd, inspirert av vedtak fra Skatteklagenemnda.

Loven gir ingen sterke føringer om hva som kan regnes som unnskyldelig. Et praktisk viktig spørsmål er hvilke krav som kan stilles til en skattyter. Evnen til å oppfylle en opplysningsplikt vil kunne variere temmelig sterkt. Det dreier seg om straff i EMKs forstand og kravene blir subjektive.

Man må ta hensyn til opplysningspliktiges personlige forutsetninger, herunder innsikt i økonomiske forhold og det aktuelle regelverket. Alder er et moment som regelmessig trekkes inn, men alder inngår bare i en konkret vurdering – det kan ikke sies uten forbehold at spesielt unge eller spesielt gamle opplysningspliktige ikke har alminnelige forutsetninger for å oppfylle sin opplysningsplikt. Erfaring med økonomiske forhold og forutsetninger for å skaffe seg kunnskap om norske skatteregler spiller inn med hensyn til muligheten for å oppfylle opplysningsplikten på en tilfredsstillende måte.

Vi møter en subjektiv standard som må tilpasses den enkeltes forutsetninger. Hvis den opplysningspliktige møter et tema der reglene oppleves som uklare, vil nok kravet til aktsomhet bli strengere. Er skattyter f.eks. i tvil om innholdet av skatteplikten ved salg av en fast eiendom, bør skattyter i

skattemeldingen gjøre oppmerksom på tvilsspørsmålet.

Hvorvidt det dreier seg om en enkeltstående feil eller om det glipper gjentatte ganger ved den opplysningspliktiges oppfølging av opplysningsplikten, typisk i vedkommendes favør, vil kunne ha betydning både ved bevisvurdering og ved en aktsomhetsvurdering: En enkeltstående glipp kan lettere oppfattes som unnskyldelig mens regelmessige feil på forskjellige punkter år etter år kan tilsa at den opplysningspliktige ikke har vært tilstrekkelig aktsom.

Hvis feil har stor økonomisk betydning for den opplysningspliktige, vil forventningen om at den opplysningspliktige fanger opp og korrigerer feilen være sterk. Blant de mange skattytere som mottar ferdigutfylt selvangivelse er det visstnok relativt mange som ikke kontrollerer noe som helst. Noe av forklaringen kan være at de opplever skattemyndighetenes arbeid som pålitelig og at de selv ikke har forutsetninger for å overprøve viktige poster i særlig detalj, som f.eks. størrelsen av skattepliktig inntekt og verdi av egen bolig. De fleste vet nok ganske presist hva deres lønn er, men verdsettelse av tilleggsytelser kan være vanskelig å forstå.

Skatteforvaltningsloven krever en grad av aktsomhet fra de opplysningspliktige, og hvis en skattyter f.eks. mottar et skatteoppgjør som fører til tilbakebetaling av et større tilgodehavende, må det kunne forventes at skattyter sjekker tallene som ligger til grunn for tilbakebetalingen i rimelig grad.

### Næringsdrivende og deres hjelpere

Næringsdrivende vil i utgangspunktet møte et strengere krav til aktsomhet, selv om det også for dem vil dreie seg om en vurdering ut ifra deres subjektive forhold. Med dagens skatte- og avgiftsregler vil de færreste næringsdrivende være i stand til selv å utarbeide og innlevere alle pliktige oppgaver og kontrollere holdbarheten av de vedta-

kene som treffes av skattemyndighetene i noen detalj. Overgangen til maskinelle rutiner har forsterket denne situasjonen – i denne sammenhengen er kanskje den næringsdrivendes alder av betydning. Næringsdrivende må i de fleste tilfeller kjøpe profesjonell hjelp.

En «klassisk» situasjon er at en hjelper, f.eks. en ekstern regnskapsfører eller virksomhetens revisor, begår feil. Skatteklagenemnda viderefører praksis for at den skattepliktige svarer for medhjelpers handlinger ved vurderingen av om det skal ilegges ordinær tilleggs-skatt. Dette begrunnes i at det er den skattepliktige som er ansvarlig for at alle opplysninger som gis til ligningsmyndighetene er riktige og fullstendige og at pliktige opplysninger blir gitt. Her møter vi en utfordring: Når det er på det rene at den næringsdrivende ikke hadde forutsetninger for å overprøve helperens arbeid, er ikke manglende kontroll av helperen da unnskyldelig i lovens forstand?

### Midlertidig hindring for oppfyllelse av opplysningsplikt

Hvis den opplysningspliktige har vært avskåret fra å oppfylle sine forpliktelser i rett tid av en eller annen grunn, vil dette etter omstendighetene kunne ses som unnskyldelig. Er det f.eks. ikke mulig å innlevere oppgaver elektronisk på innleveringsfristens siste dag på grunn av kapasitetsproblemer i offentlige datasystemer, foreligger ikke mislighold i det hele tatt. Her må det kreves at den opplysningspliktige følger opp og innleverer så snart hindringen er borte.

I tilfeller der mer individuelle forhold er til hinder for innlevering av oppgaver til skatteetaten i rett tid, kan nok hindringen også aksepteres som en unnskyldningsgrunn i forhold til tilleggs-skattereglene, spesielt hvis den opplysningspliktige tar kontakt med skatteetaten og gjør oppmerksom på forholdet. I slike tilfeller risikerer en opplysningspliktig å bli møtt med at manglende oppfyllelse av opplysningsplikt innen lovens frist nok var unn-

skyldelig, men at den opplysningspliktige kan lastes for ikke å ha fulgt opp så snart det lot seg gjøre, etter fristens utløp. Plikten til å innlevere oppgaver faller ikke bort ved utløpet av innleveringsfristen.

Hvis situasjonen er at den opplysningspliktige ikke kan innlevere fullstendige og korrekte oppgaver innen fristen, er et alternativ å levere foreløpige oppgaver, med påpekning av de forholdene der tallene ikke er endelige eller ikke er tilstrekkelig kontrollert. Avhengig av omstendighetene kan en opplysningspliktig bli godskrevet at håndteringen er lojal i forhold til innleveringsplikten. Også i disse tilfellene må den opplysningspliktige anstrenge seg for snarest mulig å oppfylle opplysningsplikten.

### Åpenbare skrive- og regnefeil

I visse tilfeller har lovgiver fastsatt at tilleggsskatt ikke skal ilegges.<sup>3</sup> Det er tilfellet bl.a. når åpenbare skrive- og regnefeil har resultert i uriktige eller ufullstendige opplysninger. Man kan gjerne si at slike feil pr. definisjon er unnskyldelige. På den annen side kan det spørres om ikke den oppgavepliktige selv burde vært i stand til i det minste å forhindre åpenbare feil hvis de har vesentlig betydning, uansett hva feilene består i, men lovgiver vektlegger ikke virkningene av slike feil.

### Satser for tilleggsskatt

Satsen for tilleggsskatt er 20 prosent. Denne satsen er obligatorisk, med ett unntak: Hvis skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om forhold som skattemyndighetene kartlegger gjennom kontrollopplysninger fra arbeidsgiver eller selskap, skal satsen være 10 prosent. Denne satsen er også obligatorisk.

Lovteksten reiser enkelte fortolkningsproblemer i tilknytning til rekkevidden av tiprosent-regelen: Er det tilstrekkelig at skattyters opplysninger er av en art som dekkes av arbeidsgivers eller selskaps plikt til å innlevere kon-

trollopplysninger eller må kontrollopplysningene rent faktisk være innlevert innen fristen som gjelder for innlevering av dem eller senere?

Poenget med særregelen er at skattemyndighetene i normalsituasjonen har tilgang til kontrollopplysningene og at skattyteren kan regne med at hans opplysninger i egen skattemelding blir kontrollert. Dermed kan det spørres om uriktig eller mangelfull utfylling av skattemelding kan være utslag av et ønske om å unngå skatt. Lovgiver forutsetter at kontrollopplysningene er gitt, ikke bare at det foreligger plikt for arbeidsgiver eller selskap til å gi opplysningene, men det presiseres ikke når kontrollopplysningene skal være innsendt. Ettersom også forsinkede kontrollopplysninger vil ligge til grunn for kontrollen av skattyterne, kan det spørres om tidspunktet for innlevering av kontrollopplysninger bør være avgjørende for valget av tilleggsskattesats for skattyter.

Bildet er sammensatt: Hvis skattyter eier samtlige aksjer i arbeidsgiverselskapet og selskapet ikke innleverer kontrollopplysninger i det hele tatt, er det liten grunn til å anvende 10 prosent-satsen om skattyter unnlater å ta med lønnsutbetalinger i sin skattemelding.

Når vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt, og tilfellet er plassert i en av de to kategoriene som nevnt, er tilleggsskattesatsen gitt, uansett hva man ellers måtte mene om forholdets grovhet.

### Betydningen av saksbehandlingstid.

Tilleggsskattebeløpet følger direkte av skatteøkningen som igjen er avledet av størrelsen av formues- eller inntektsbeløpet, med skatteberegning som en mekanisk prosess. Skjønnsmessige vurderinger er det lite av. Da oppstår en utfordring i tilfeller der saksbehandlingstiden strekker ut. Saksbehandlingstiden når skattekontoret tar opp saker av eget tiltak kan være en utford-

ring.<sup>4</sup> Saksbehandlingstiden ved klagebehandling er til dels uforholdsmessig lang. Ved domstolsbehandling kan tiden også trekke ut, uten at skattyter kan lastes for det.

Ileggelse av tilleggsskatt er å anse som straff etter Den europeiske menneskerettskonvensjonen av 4. november 1950 (EMK). Skattepliktige som er varslet om tilleggsskatt, har krav på at endelig avgjørelse skjer innen rimelig tid, jf. EMK artikkel 6 nr. 1. Det foreligger konvensjonsbrudd etter «rimelig tid»-vilkåret både hvis den totale saksbehandlingstiden er for lang og hvis det har vært en for lang inaktiv periode i løpet av den totale saksbehandlingstiden. En lang inaktiv periode, liggetid, vil i seg selv også kunne være et konvensjonsbrudd.

I ett tilfelle<sup>5</sup> kom Høyesterett til at total inaktivitet i ett år representerte en krenkelse av EMK art 6 nr. 1. I en senere sak<sup>6</sup> kom Høyesterett til at en total liggetid på syv til åtte måneder ikke innebar konvensjonsbrudd etter EMK art 6. nr. 1. Med liggetid omfattes kun perioder med fullstendig inaktivitet. Treg fremgang i saksbehandlingen omfattes ikke, men grensen mellom disse tilstandene blir flytende. Hva som er akseptabel fremdrift i forhold til EMK, er et komplisert tema og kravene til oppfølging vil neppe være like strenge ved tilleggsskatt som ved f.eks. illeggelse av fengselsstraff.

Hvis man så kommer til at saksbehandlingstiden har vært uakseptabelt lang og i strid med EMK, vil tilleggsskatten måtte falle helt bort eller bli redusert. Her møter man nødvendigvis en skjønnsmessig vurdering. Hvis ikke tilleggsskatten frafaller fullt ut, synes det mest nærliggende alternativet å være en prosentvis reduksjon.

<sup>4</sup> I enkelte tilfelle faller selve endringsadgangen bort dersom skattemyndighetene ikke følger opp saken i rimelig grad. Det må gjelde spesielt der det sendes varsel om at et forhold er tatt opp til nærmere vurdering og eventuell endring, uten at skattekontoret har satt seg nevneverdig inn i saksforholdet.

<sup>5</sup> Se Rt. 2005 s. 1210.

<sup>6</sup> Se HR-2016-225-S.

<sup>3</sup> Se skatteforvaltningsloven § 14-4, bokstav b.