

Brudd på opplysningsplikten som vilkår for ileggelse av tilleggsskatt

*Med særlig henblikk på harmoniseringen av
reglene for fastsetting av skatt og merverdiavgift*

Kandidatnummer: 32

Antall ord: 14 798



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

12. desember 2022

Innholdsfortegnelse

| | |
|--|----|
| Innholdsfortegnelse | 1 |
| 1 Innledning..... | 2 |
| 1.1 Presentasjon av tema, problemstilling og aktualitet | 2 |
| 1.2 Kort om tilleggsskatt/-avgift og avgrensninger | 3 |
| 1.3 Metodiske utfordringer | 5 |
| 1.4 Begrepsbruk..... | 8 |
| 2 Sentrale hensyn bak skatte- og avgiftssystemet, opplysningsplikten og tilleggsskatt/-avgift..... | 9 |
| 2.1 Innledning..... | 9 |
| 2.2 Skatte- og avgiftssystemet | 9 |
| 2.3 Opplysningsplikten og tilleggsskatt/-avgift..... | 11 |
| 3 Opplysningspliktens innhold..... | 14 |
| 3.1 Innledning..... | 14 |
| 3.2 Skatteretten | 15 |
| 3.2.1 Opplysningspliktens innhold under ligningsloven..... | 15 |
| 3.2.2 Medførte skatteforvaltningsloven endringer? | 17 |
| 3.3 Avgiftsretten | 19 |
| 3.3.1 Opplysningspliktens innhold under merverdiavgiftsloven | 20 |
| 3.3.2 Medførte skatteforvaltningsloven endringer? | 21 |
| 4 Opplysningspliktens rekkevidde | 26 |
| 4.1 Innledning..... | 26 |
| 4.2 Skatteretten | 27 |
| 4.2.1 Opplysningspliktens rekkevidde under ligningsloven | 27 |
| 4.2.2 Medførte skatteforvaltningsloven endringer? | 31 |
| 4.3 Avgiftsretten | 34 |
| 4.3.1 Opplysningspliktens rekkevidde under merverdiavgiftsloven..... | 34 |
| 4.3.2 Medførte skatteforvaltningsloven endringer? | 39 |
| 5 Avsluttende betraktninger | 45 |
| Kilderegister | 47 |

1 Innledning

1.1 Presentasjon av tema, problemstilling og aktualitet

Det overordnede temaet i oppgaven er skatte- og avgiftspliktiges brudd på opplysningsplikten som vilkår for ileggelse av tilleggsskatt etter skatteforvaltningsloven (sktfvl.) § 14-3.¹ Et brudd på opplysningsplikten vil etter sktfvl. § 14-3 første ledd foreligge dersom skatte- eller avgiftspliktig «gir uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktig opplysning». Dette aktualiserer to problemstillinger. Den ene problemstillingen er hvilke informasjonstyper som inngår i vilkåret «opplysning». Dette kan ses som et spørsmål om opplysningspliktens innhold. Den andre problemstillingen er hva som skal til for at opplysningen er «uriktig eller ufullstendig». Dette kan ses som et spørsmål om opplysningspliktens rekkevidde.

Skatte- og avgiftspliktiges opplysningsplikt er en bærebjelke for at vårt skatte- og avgiftssystem skal fungere i praksis.² Tillitsbaserte systemer uten sanksjonstrusler er imidlertid ikke tilstrekkelig for å oppfylle opplysningspliktens overordnede formål om en mest mulig korrekt fastsetting av skatten og avgiften. Et av flere virkemidler som skal sikre at de skatte- og avgiftspliktige overholder opplysningsplikten er tilleggsskatt. Tilleggsskatt var ingen rettslig nyskaping da skatteforvaltningsloven trådte i kraft med virkning fra 1. januar 2017.³ Før vedtakelsen av skatteforvaltningsloven fulgte det av ligningsloven (lignl.) § 10-2 regler om tilleggsskatt på skatterettens område.⁴ På avgiftsrettens område fulgte det av merverdiavgiftsloven (mval.) § 21-3 regler om tilleggsavgift.⁵ Reglene var imidlertid ulikt formulert og som det vil fremgå av oppgaven har det tradisjonelt sett vært visse forskjeller mellom de to sanksjonshjemplene.

Ved vedtakelsen av skatteforvaltningsloven ble forvaltningsreglene for skatt og avgift samlet i én uttømmende skatteforvaltningslov, hvilket førte til at reglene om tilleggsskatt og tilleggsavgift ble harmonisert og samordnet til en felles sanksjonsbestemmelse i sktfvl. § 14-

¹ Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven).

² Sktfvl. kapittel 8 og Prop. 38 L (2015-2016) side 87.

³ Se NOU 2003: 7 kapittel 3 hvor det fremgår at tilleggsskatt har røtter tilbake til skattelovene av 1911. Se også lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift § 73 om tilleggsavgift.

⁴ Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven).

⁵ Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).

3.⁶ Etter Finansdepartementets oppfatning ville felles regler innebære en «klar forenkling både for de skattepliktige og skattemyndighetene» og «legge til rette for utvikling av felles retningslinjer og felles praksis på skatte- og avgiftsområdet».⁷ Når tilleggsskatt og tilleggsavgift nå ilegges etter felles vilkår oppstår det et spørsmål om de forskjellene som det tradisjonelt har vært mellom de ulike sanksjonene faller bort eller står ved lag. Et sentralt siktemål med denne oppgaven er derfor å analysere om samordningen av felles vilkår i sktfvl. § 14-3 innebærer endringer i forståelsen og praktiseringen av sentrale vilkår i de tidligere bestemmelsene om tilleggsskatt og tilleggsavgift.

Som det vil fremgå av oppgaven er problemstillingene i denne oppgaven i liten grad blitt drøftet i de autorative rettskildene, heller ikke i juridisk teori. Dette er tankevekkende da opplysningsplikten og sanksjonshjemlene berører nesten alle borgere og næringsdrivende her i landet. Opplysningsplikten og tilleggsskattens preventive funksjon er virkemidler som skal sikre staten 1 355,6 milliarder kroner i samlede skatte- og avgiftsinntekter fra Fastlands-Norge i 2023.⁸ Regelverket på skatte- og avgiftsområdet blir stadig mer komplekst, og brudd på opplysningsplikten har uheldige konsekvenser både for det offentlige inntektsgrunnlag og for den enkelte skatte- og avgiftspliktige. Oppgaven vil dermed forsøke å rette søkelyset mot de uklarhetene som kan oppstå når tilleggsskatt og tilleggsavgift nå ilegges etter en felles bestemmelse i sktfvl. § 14-3.

1.2 Kort om tilleggsskatt/-avgift og avgrensninger

Ileggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift forutsetter etter sktfvl. § 14-3 første ledd at skatte- og avgiftspliktig «gir uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktig opplysning».⁹ Vilkåret «gir» viser til en aktiv handling, i motsetning til vilkåret «unnlater å gi» som sikter til de tilfeller hvor opplysningen er gitt for sent eller ikke i det hele tatt.¹⁰ Det er videre en forutsetning at opplysningssvikten «kan føre til skattemessige fordeler».

⁶ Prop. 38 L (2015-2016) side 11 og 212 flg.

⁷ Ibid side 212.

⁸ Prop. 1 S (2022–2023) side 14.

⁹ Andre opplysningspliktige enn skatte- og avgiftspliktige kan ikke bli ilagt tilleggsskatt og tilleggsavgift etter sktfvl. § 14-3, med unntak av «trekkpliktig som nevnt i § 8-8 første og annet ledd» selv om en trekkpliktig i utgangspunktet ikke vil ha noen økonomisk fordel av et uriktig trekk da skattepliktig selv vil motta en for stor netto utbetaling fra den trekkpliktige, jf. Harboe og Bugge (2017) side 376.

¹⁰ Skatte- og avgiftspliktige identifiseres med handlinger og unnlatelser begått av medhjelpere, jf. Prop. 38 L (2015-2016) side 214. I utgangspunktet blir dermed ikke skatte- og avgiftspliktiges ansvar endret ved at pliktene overlates til andre slik som regnskapsførere, revisorer eller advokater.

I dette ligger det et krav om at opplysningssvikten må gjelde et forhold som er relevant for skatte- eller avgiftspliktiges skatte- eller avgiftsplikt. Det er ikke avgjørende om opplysningssvikten faktisk har medført skatte- eller avgiftsmessig fordeler eller ikke, jf. ordlyden «kan».

Tilleggsskatt og tilleggsavgift ilegges ikke på et rent objektivt grunnlag. I bestemmelsens annet ledd er det en forutsetning at skatte- eller avgiftspliktiges forhold ikke må anses «unnskyldelig». Verken lovteksten eller forarbeidene setter noen begrensninger for hva som skal regnes som et unnskyldelig forhold, og vurderingen av om det foreligger et unnskyldelig forhold må derfor bero på en konkret vurdering i det enkelte tilfellet.¹¹ Det er videre oppstilt en rekke unntak fra tilleggsskatt og tilleggsavgift i sktfvl. § 14-4.

Tilleggsskatt og tilleggsavgift forutsetter at skattemyndighetene treffer et enkeltvedtak.¹² Vedtaket kan treffes som et separat vedtak eller samtidig med et vedtak om endring av skattegrunnlaget.¹³ Det er skattemyndighetene som har bevisbyrden for det underliggende faktumet som må foreligge for at vilkårene for tilleggsskatt og tilleggsavgift skal være oppfylt, og beviskravet er kvalifisert sannsynlighetsovervekt.¹⁴ Beregningsgrunnlaget er den «skattemessige fordel som er eller kunne ha vært oppnådd», og satsen er i utgangspunktet på «20 prosent».¹⁵

Dersom skatte- eller avgiftspliktiges opplysningssvikt er gjort «forsettlig eller grovt uaktsomt», og vedkommende «forstår eller bør forstå at [opplysningssvikten] kan føre til skattemessige fordeler», ilegges det i tillegg en skjerpet tilleggsskatt på «20 eller 40 prosent av den skatten som er eller kunne vært unndratt».¹⁶ For å ilegge skjerpet tilleggsskatt må de objektive og de subjektive vilkårene være bevist utover enhver rimelig tvil.¹⁷

Formålet med denne oppgaven er ikke å gi en uttømmende redegjørelse av alle de vilkårene som må være oppfylt for at skatte- eller avgiftspliktig skal kunne ilegges tilleggsskatt eller tilleggsavgift. Oppgaven vil kun rette fokus mot enkelte problemstillinger knyttet til vilkårene

¹¹ Prop. 38 L (2015-2016) side 214.

¹² Sktfvl. § 1-2 bokstav d.

¹³ Sktfvl. § 14-3 tredje ledd, jf. § 12-1.

¹⁴ Prop. 38 L (2015-2016) side 223 med videre henvisning til Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) punkt 8.9 og 9.3 og Rt-2008-1409 (Sørum).

¹⁵ Sktfvl. § 14-5 første ledd.

¹⁶ Sktfvl. § 14-6 første og tredje ledd.

¹⁷ Prop. 38 L (2015-2016) side 223 med videre henvisning til Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) punkt 8.9 og 9.3 og Rt-2008-1409 (Sørum).

«opplysning» og «uriktig eller ufullstendig» i sktfvl. § 14-3 første ledd ved skatte- og avgiftspliktiges levering av skatte- og mva-melding etter sktfvl. kapittel 8. Disse problemstillingene handler om opplysningspliktens objektive side og kan drøftes og løses uten at de øvrige vilkårene i bestemmelsen trekkes inn. Det vil heller ikke være praktisk mulig å drøfte alle de problemstillingene som oppstår ved ileggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift uten at dette går på bekostning av de problemstillingene oppgaven reiser. De øvrige vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift er derfor bevisst utelatt av hensyn til oppgavens omfang.

1.3 Metodiske utfordringer

Hva som skal til for at skatte- eller avgiftspliktig har brutt sin opplysningsplikt etter gjeldende rett, må avgjøres etter vanlig norsk rettskildelære slik rettskildelæren fremstilles i litteraturen.¹⁸ I dette punktet vil det gis en kort oversikt over de relevante rettskildene og hvilke metodiske utfordringer disse skaper for problemstillingene i oppgaven.

Tilleggsskatt og tilleggsavgift er et «inngrep overfor den enkelte» etter Grunnloven (Grl.) § 113 og krever dermed grunnlag i lov.¹⁹ Selv om sanksjonene har klare pønale trekk, er det ikke regnet som straff etter Grl. § 96.²⁰ Høyesterett har likevel ansett tilleggsskatt og tilleggsavgift som straff etter Den europeiske menneskerettskonvensjonen.²¹ Dette innebærer at skatte- og avgiftspliktige er tillagt en rekke rettsikkerhetsgarantier – i tillegg til kravene etter det forvaltningsrettslige legalitetsprinsipp i Grl. § 113. Lovens ordlyd, som på alle andre regulerte rettsområder, vil derfor være utgangspunktet for analysen i denne oppgaven. I tillegg medfører legalitetsprinsippet og hensynet til skatte- og avgiftspliktiges forutberegnelighet at lovens ordlyd i utgangspunktet vil ha en særlig vekt i kollisjon med andre rettskildefaktorer.²² Som det vil fremgå av oppgaven vil imidlertid legalitetsprinsippet som tolkningsprinsipp i mindre grad være en problemstilling i denne oppgaven fordi det stort sett vil handle om å presisere en vag lovtekst.

¹⁸ Se f.eks. Nygaard (2004) og Monsen (2012).

¹⁹ Lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven).

²⁰ Se bl.a. Rt-2000-996 (Bøhler) på side 1012–1014, Rt-2002-509 (Orskurd) på side 518–522 og HR-2016-1982-A (Norisol) avsnitt 35–36.

²¹ Ibid.

²² Rt-1990-1293 (Ytterbøe) på side 1297, Rt-2005-577 (Baker Hughes II) avsnitt 34 og Rt-2014-1281 avsnitt 48.

I forarbeidene til skatteforvaltningsloven uttaler Finansdepartementet at «[v]ed utarbeidelse av felles regelverk er det lagt vekt på at løsningene som velges, styrker de skattepliktiges rettssikkerhet».²³ For tilleggsskatt og tilleggsavgift ble løsningen å videreføre en modell fra ligningsloven, men som da skulle få anvendelse på hele skatte- og avgiftsområdet.²⁴ Tilsvarende skulle innholdet i skatte- og avgiftspliktiges opplysningsplikt i hovedsak bygge på den praksisen som hadde utviklet seg etter ligningsloven.²⁵ Som det vil fremgå av oppgaven er det imidlertid flere forhold som skiller avgiftsretten fra skatteretten, både hva gjelder de materielle beskatningsreglene og sanksjonsreglene. Hvordan disse ulikhetene påvirker tolkningen av opplysningsplikten og sanksjonsreglene er i liten grad blitt omtalt i forarbeidene til skatteforvaltningsloven. Dette gir grunn til å reise spørsmål om Finansdepartementet egentlig har vært bevisst på de problemstillingene som kan oppstå når tilleggsskatt og tilleggsavgift skal praktiseres under en felles lovtekst.

Høyesterettspraksis spiller en sentral rolle for å bidra til rettsavklaring og rettsutvikling av skatte- og avgiftspliktiges opplysningsplikt og dens rekkevidde i relasjon til reglene om tilleggsskatt og tilleggsavgift. På skatterettens område finnes det flere sentrale høyesterettsavgjørelser om skattepliktiges opplysningsplikt, men disse avgjørelsene har omhandlet de likelydende vilkårene i skattemyndighetenes endringsadgang etter lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a og ikke tilleggskattereglen i lignl. § 10-2 nr. 1. I forarbeidene til ligningsloven fremgår det at vilkårene i utgangspunktet skal forstås på samme måte etter begge bestemmelsene.²⁶ Det er likevel ikke gitt at vilkårene «uriktig eller ufullstendige opplysninger» skal tolkes likt i alle situasjoner.²⁷ For de problemstillingene som oppgaven reiser synes imidlertid forarbeidene til ligningsloven, forarbeidene til skatteforvaltningsloven og høyesterettspraksis å bygge på den oppfatningen at vilkårene har samme meningsinnhold etter begge bestemmelsene.²⁸ Følgelig vil de sentrale avgjørelsene som omhandler tolkningen av vilkårene i lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a bli lagt til grunn for tolkningen av de likelydende vilkårene i lignl. § 10-2 nr. 1 og sktfvl. § 14-3.

²³ Prop. 38 L (2015-2016) side 11.

²⁴ Ibid side 201.

²⁵ Ibid side 87.

²⁶ NOU 2003: 7 side 33 og Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) side 37.

²⁷ Se f.eks. NOU 2003: 7 side 33 hvor det trekkes frem at det å ikke melde fra om et uriktig skatteoppgjør vil anses som en «ufullstendig» opplysning i forhold til lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a, men ikke etter lignl. § 10-2 nr. 1.

²⁸ Se NOU 2003: 7 side 33, Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) side 37 flg., Prop. 38 L (2015-2016) side 88-90 og f.eks. Rt-1999-1087 (Baker Hughes I) på side 1100 og Rt-2009-813 (Gaard/Tveit) avsnitt 84.

På avgiftsrettens område er det derimot færre høyesterettsavgjørelser om vilkårene for ileggelse av tilleggsavgift enn det er i skatteretten om vilkårene for endringsadgang og tilleggsskatt. Dessuten knytter disse avgjørelsene seg naturligvis til andre vilkår enn de som nå er oppstilt i sktfvl. § 14-3 ettersom mval. § 21-3 hadde en helt annen ordlyd. Så vidt meg bekjent er det heller ikke avsagt noen høyesterettsdom der tilleggsskatt eller tilleggsavgift har blitt vurdert etter vilkårene i sktfvl. § 14-3.

Det finnes derimot en rekke antall avgjørelser fra skatteklagenemnda der tilleggsskatt eller tilleggsavgift har blitt ilagt med hjemmel i sktfvl. § 14-3.²⁹ Det avgis også en rekke administrative uttalelser fra blant annet Skattedirektoratet som gjerne vil bli tillagt stor vekt av skattemyndighetene.³⁰ Siden det er begrenset med rettspraksis om innholdet i avgiftspliktiges opplysningsplikt og dens rekkevidde ved ileggelse av tilleggsavgift, vil forvaltningspraksis vies en del oppmerksomhet i oppgaven – særlig i punkt 4.3. Enkeltstående uttalelser har i seg selv beskjedent rettskildemessig vekt sammenlignet med andre rettskilder, men vil ha praktisk betydning idet de fleste skatte- og avgiftspliktige vil foretrekke å tilpasse seg uttalelsene fremfor å risikere en langvarig sak.³¹ Forvaltningspraksis er av Høyesterett ansett som en relevant rettskildefaktor, og særlig hensynet til forutberegnelighet, likhet og innrettelse tilsier at forvaltningspraksis på skatte- og avgiftsrettens område bør tillegges vekt som rettskilde.³² Vekten av forvaltningspraksis vil bero på en helhetsvurdering der særlig kravene til varighet, frekvens og konsistens står sentralt.³³

Skatte- og avgiftsforvaltningsrett er i juridisk teori begrenset behandlet. Enkelte problemstillinger i skatteforvaltningsretten er omtalt blant annet i bøkene «Skatteprosess», «Norsk bedriftsskatterett» og «Skattesvik», mens avgiftsforvaltningsretten er berørt i et smalt kapittel i «Lærebok i merverdiavgift».³⁴ Det er ikke blitt avlagt noen norsk doktorgrad om temaet. Dette er i seg selv tankevekkende da det i våre naboland er både skrevet flere bøker og doktoravhandlinger om temaet.³⁵ Så vidt meg bekjent er det ikke blitt foretatt en samlet analyse av de problemstillingene oppgaven reiser.

²⁹ Tilleggsskatt og tilleggsavgift kan klages inn til skatteklagenemnda som kan prøve alle sider av saken, jf. sktfvl. §§ 13-3 annet ledd og 13-7 annet ledd.

³⁰ Zimmer (2021) side 59.

³¹ Gjems-Onstad mfl. (2020) side 66 og Zimmer (2021) side 59.

³² Se bl.a. Rt-2001-512 og HR-2019-273-A og Fredriksen (2008) side 229.

³³ Fredriksen (2008) side 239 og Zimmer (2021) side 57.

³⁴ Gjems-Onstad og Matre (2011), Folkvord mfl. (2021), Johnsen (2021) og Gjems-Onstad mfl. (2020).

³⁵ Fra Danmark se f.eks.: Pedersen, Jan, *Skatteudnyttelse*, Gad 1989; Pedersen, Jan, *Skatte- og avgiftsstrafferett*, 4. utgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2019 og Pedersen Jan, *Skatteforvaltning – Skatteprosess* –

Siden problemstillingene er lite berørt, vil de underliggende reelle hensynene bak skatte- og avgiftssystemet bli mer fremtredende. Hvilke hensyn som gjør seg gjeldende for problemstillingene i oppgaven vil bli nærmere belyst i punkt 2.

1.4 Begrepsbruk

Som følge av siktemålet om å harmonisere og samordne regelverket på tvers av de ulike skatteartene, er flere innarbeidede begreper på de ulike områdene blitt erstattet med et mer konsekvent begrepsapparat i skatteforvaltningsloven. Begrepet «skatt» omfatter etter loven blant annet formues- og inntektsskatt etter skatteloven og merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven.³⁶ Tilsvarende omfatter begrepet «skattepliktig» både de som er skatte- og avgiftssubjekt for de ulike skatteartene.³⁷ Videre er begreper som selvangivelse og omsetningsoppgave erstattet med «skattemelding».³⁸ Bestemmelsen om tilleggsskatt i sktfvl. § 14-3 erstatter videre de tidligere bestemmelsene om tilleggsskatt i lignl. § 10-2 og tilleggsavgift i mval. § 21-3.

For å forenkle fremstilling i oppgaven er det behov for å avvike noe fra det begrepsapparatet som brukes i skatteforvaltningsloven. Oppgaven benytter derfor begrepene «skatt» og «avgift», «tilleggsskatt» og «tilleggsavgift», «skattepliktig» og «avgiftspliktig», «skattemelding» og «mva-melding». For enkelhetens skyld omtales formues- og inntektsskatteretten som «skatteretten» og merverdiavgiftsretten som «avgiftsretten».

Skattekontrol, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2020. Fra Sverige se f.eks.: Almendal, Teresa Simon, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Norstedts Juridik 2005 og Almgren, Karin og Börje Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, Norstedts Juridik 2006.

³⁶ Sktfvl. § 1-2 bokstav a, jf. § 1-1 bokstav a og f.

³⁷ Sktfvl. § 1-2 bokstav b.

³⁸ Sktfvl. §§ 8-2 og 8-3.

2 Sentrale hensyn bak skatte- og avgiftssystemet, opplysningsplikten og tilleggsskatt/-avgift

2.1 Innledning

Det overordnede formålet med skatteforvaltningsreglene er at fastsettingen av skatten og avgiften skal bli mest mulig riktig. Hva som er materielt riktig skatte- og avgiftsplikt, beror på en tolkning og anvendelse av de underliggende materielle reglene i skattelovgivningen og merverdiavgiftslovgivningen som knytter rettsvirkninger til hver sine faktiske begivenheter og situasjoner. For at fastsettingen av skatten og avgiften skal bli riktig, er det nødvendig med en korrekt beskrivelse av det underliggende faktumet. For å oppnå det overordnede formålet, er skatte- og avgiftspliktig derfor pålagt en opplysningsplikt. En ‘usanksjonert’ opplysningsplikt er imidlertid ikke tilstrekkelig for å sikre en korrekt gjennomføring av de materielle skatte- og avgiftsreglene. Skatte- og avgiftspliktig vil av flere grunner kunne bli fristet til å forsøke å unndra skatt og avgift. For å redusere denne fristelsen og motvirke unndragelsesforsøk har man sanksjoner mot brudd på opplysningsplikten i form av tilleggsskatt og tilleggsavgift – som et ‘ris bak speilet’.

Tilleggsskatt og tilleggsavgift inngår med andre ord i et større rettslig system som skal sikre at de materielle rettsreglene blir anvendt riktig på deres respektive områder. Opplysningsplikten og sanksjonsreglene må derfor også fortolkes i lys av de materielle rettsreglene de skal forhindre brudd på. I dette punktet vil det derfor kort redegjøres for visse særpreg i skatte- og avgiftssystemet som har betydning for tolkningen av de sentrale vilkårene i sktfvl. § 14-3. Det vil også kort redegjøres for hvorfor de skatte- og avgiftspliktige er pålagt en opplysningsplikt, og hvorfor de kan risikere tilleggsskatt og tilleggsavgift ved brudd på plikten.

2.2 Skatte- og avgiftssystemet

Både skatte- og avgiftssystemet har som overordnet formål å sikre staten et inntektsgrunnlag for å skaffe rom i økonomien for offentlig aktivitet.³⁹ Systemene bygger imidlertid på ulike fremgangsmåte, hvor ulike hensyn må ivaretas, for å oppnå dette formålet.

Skatteretten er et stort komplekst regelverk som bæres av skatteevneprinsippet – det vil si at skattebelastningen skal fordeles ut fra subjektens evne til å bære den.⁴⁰ Skattesystemet skal i tillegg fremme en rekke andre overordnede hensyn, hvorav blant annet hensynet til nøytralitet og likebehandling, horisontal og vertikal rettferdighet og omfordeling er fremtredende.⁴¹ Avgiftsretten er på ingen måte enkle regler, men regelverket er nok likevel mindre komplekst enn skattereglene – dels fordi avgiftsreglene i mindre grad brukes til å forfølge ikke-fiskale formål. Avgiftsretten bygger på et grunnleggende prinsipp om at anskaffelser til avgiftspliktig virksomhet ikke skal medføre en avgiftskostnad for den avgiftspliktige slik at det ikke oppstår avgiftskumulasjon.⁴² Den avgiftspliktige skal dermed virke som en oppkrever av avgiften for staten, der avgiften skal ramme det subjektet som kjøper eller innfører varen eller tjenesten til andre formål enn til bruk i den avgiftspliktiges virksomhet.⁴³ Ettersom den avgiftspliktige ved hver enkelt transaksjon må vite om det skal beregnes avgift eller ikke, forutsetter dette at reglene bør være så enkle og praktikable som mulig. Hensynet til forutberegnelighet gjør seg dermed på visse måter enda mer gjeldende i avgiftsretten enn i skatteretten.⁴⁴

Reglene i skatteretten gjelder for enhver fysisk eller juridisk person som plikter å svare skatt.⁴⁵ Til forskjell fra avgiftsretten – der reglene kun gjelder for næringsdrivende og offentlig virksomhet – er subjektene i skatteretten sammensatt av en mangfoldig gruppe personer hvor det stilles ulike krav til subjektens kompetanse.⁴⁶ Dette gjør at de avgiftspliktige forutsetningsvis er mer kompetente enn flertallet av de skattepliktige til å oppfylle sine plikter.

Til forskjell fra skatteretten hvor skatten blir fastsatt én gang årlig, er hovedregelen i avgiftsretten at avgiften skal fastsettes seks ganger årlig.⁴⁷ Både i skatte- og avgiftsretten blir grunnlaget for skatten og avgiften som hovedregel fastsatt ved levering av skatte- og mva-

³⁹ Zimmer (2021) side 28.

⁴⁰ Ibid side 30.

⁴¹ Ibid side 28–33 og Gjems-Onstad mfl. (2020) side 71.

⁴² Mval. § 8-1 og Gjems-Onstad mfl. (2020) side 47.

⁴³ Mval. § 8-1 og Gjems-Onstad mfl. (2020) side 63 og Zimmer (2021) side 26.

⁴⁴ NOU 2016: 5 side 72 og Gjems-Onstad (2009) side 125.

⁴⁵ Sktfvl. § 1-2 bokstav b, jf. sktl. kapittel 2.

⁴⁶ Sktfvl. § 1-2 bokstav b, jf. mval. kapittel 2, jf. § 1-3 bokstav d.

⁴⁷ Forskrift 23. november 2016 nr. 1360 til skatteforvaltningsloven §§ 8-2-3 og 8-3-1.

meldingen.⁴⁸ Siden skatteberegningen er mer kompleks enn avgiftsberegningen har skattemyndighetene oppgaven med å beregne skatten.⁴⁹ Skattemyndighetene foretar i utgangspunktet skatteberegningen direkte på grunnlaget i skatte-meldingen, med mindre de fatter vedtak om å endre skattegrunnlaget.⁵⁰ Etter fastsettingen av skattegrunnlaget og den etterfølgende beregningen foretas det et skatteoppgjør der skatten blir ansett for fastsatt.⁵¹ I avgiftsretten skal derimot den avgiftspliktige både beregne og innbetale avgiften til staten av eget tiltak.⁵² Avgiften er dermed basert på avgiftspliktiges selvdeklarerer uten noen egentlig forvaltningsvedtak, hvilket innebærer at systemet er selvadministrert der skattemyndighetene nærmest bare skal kontrollere at de avgiftspliktige overholder ansvaret og pliktene.⁵³ Avgiftssystemet er på denne måten ment å være en rask og kostnadseffektiv statlig pengemaskin.⁵⁴

2.3 Opplysningsplikten og tilleggsskatt/-avgift

Det norske skatte- og avgiftssystemet er basert på høy grad av tillit til at de skatte- og avgiftspliktige uoppfordret gir opplysninger til skattemyndighetene slik at skatte- og avgiftsplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt.⁵⁵ Opplysningsplikten overholdes ved å fylle ut og levere skatte- og mva-meldinger.⁵⁶ Innenfor skatte- og avgiftssystemet er det altså i all hovedsak de skatte- og avgiftspliktige som har hovedansvaret for sakens opplysning.⁵⁷ Utgangspunktet i skatte- og avgiftsforvaltningsretten er med andre ord det motsatte av hva det er i den alminnelige forvaltningsretten, der ansvaret for sakens opplysning er tillagt forvaltningsorganene.⁵⁸ I den alminnelige forvaltningsretten skal forvaltningsorganet påse at saken er så godt opplyst som mulig før vedtaket treffes, hvilket gjør at forvaltningsorganet har en selvstendig plikt til å innhente opplysninger av eget tiltak.⁵⁹

⁴⁸ Sktfvl. § 9-1 første ledd.

⁴⁹ Sktfvl. § 9-2 tredje ledd, jf. Prop. 38 L (2015-2016) side 118.

⁵⁰ Sktfvl. § 12-1 og Prop. 38 L (2015-2016) side 13–14.

⁵¹ Sktfvl. § 9-3 og Prop. 38 L (2015-2016) side 119.

⁵² Mval. § 11-1, jf. sktfvl. §§ 9-1 første ledd og 9-2 første ledd.

⁵³ NOU 2016: 5 side 72 og Gjems-Onstad mfl. (2020) side 78.

⁵⁴ Gjems-Onstad mfl. (2020) side 38–40 og 78.

⁵⁵ Prop. 38 L (2015-2016) side 87.

⁵⁶ Sktfvl. kapittel 8.

⁵⁷ Prop. 38 L (2015-2016) side 23 og 57.

⁵⁸ Se sktfvl. § 1-3 som slår fast at forvaltningsloven ikke skal gjelde for behandlingen av saker etter skatteforvaltningen med mindre annet er bestemt, jf. Prop. 38 L (2015-2016) side 23 og 33.

⁵⁹ Lov 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven) § 17 første ledd.

Begrunnelsen for at skatte- og avgiftspliktig har hovedansvaret for sakens opplysning er sammensatt. Skattemyndighetenes behandling av skatte- og avgiftskrav er et masseforvaltningssystem av flere millioner skatte- og avgiftspliktige. Antallet skatte- og avgiftspliktige gjør at det i praksis ikke er mulig for skattemyndighetene å innhente alle relevante opplysninger av eget tiltak for å kunne fastsette korrekt skatt og avgift.⁶⁰ Skattemyndighetene kan riktignok gjennomføre kontroller, men i praksis er dette bare mulig overfor et begrenset antall skatte- og avgiftspliktige. Det er dessuten de skatte- og avgiftspliktige som kjenner sine skatterevante forhold best.⁶¹ Skatte- og avgiftspliktig har dermed bedre forutsetninger enn skattemyndighetene til å fremskaffe de relevante opplysningene av betydning for fastsettingen av skatten og avgiften.

Et slikt tillitbasert masseforvaltningssystem er sårbart for svikt i opplysningsplikten.⁶² Med tillit medfører en betydelig risiko for at enkelte forsøker å unndra seg skatte- og avgiftsplikten til egen fordel ved å feilinformere skattemyndighetene – enten ved å unnlate å gi opplysninger eller ved å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger. Et særskilt risikoelement ved avgiftssystemet er også muligheten til å få utbetalt penger fra staten ved å føre opp en høyere inngående avgift enn utgående avgift, slik at den avgiftspliktige uberettiget får utbetalt det overskytende.⁶³

Det er flere grunner til at enkelte skatte- og avgiftspliktige blir fristet til å unndra skatt og avgift. Ønsket om økonomisk vinning og lav opplevd eller antatt oppdagelsesrisiko er særlig faktorer som kan øke fristelsen.⁶⁴ Dersom lojale skatte- og avgiftspliktige opplever at andre ikke etterlever opplysningsplikten uten at det får konsekvenser, vil dette også svekke motivasjonen for å opptre lojalt. Et system uten sanksjonstrusler vil dermed medføre negative ringvirkninger hvor flere blir fristet til å unnlate å gi opplysninger eller til å forsøke å villedde skattemyndighetene med henblikk på hva som er riktig faktum.⁶⁵

Virkingen av skatte- og avgiftspliktiges opplysningssvikt er at skatten og avgiften ikke blir fastsatt korrekt. Dette har alvorlige konsekvenser for det norske samfunnet da velferdssystemet i stor grad er finansiert gjennom skatter og avgifter. I tillegg fører dette med seg en urettferdig

⁶⁰ Prop. 38 L (2015-2016) side 23.

⁶¹ Ibid side 23 og 114.

⁶² NOU 2003: 7 side 84.

⁶³ NOU 2009: 4 side 56.

⁶⁴ Ibid side 74.

⁶⁵ Ibid side 21.

fordeling av skattebyrdene og konkurransevridning i markedet.⁶⁶ Tilliten til de skatte- og avgiftspliktige og deres lojalitetsfølelse kan derfor ikke være det eneste virkemiddelet for å sikre at skatte- og avgiftspliktiges opplysningsplikt blir overholdt.

For å redusere fristelsen til å oppnå fordeler på fellesskapets bekostning er det derfor nødvendig med sanksjoner mot opplysningssvikt. Det finnes flere sanksjoner mot opplysningssvikt, men den sanksjonshjemmelen som treffer det bredeste spekteret av opplysningssvikt er tilleggsskatt og tilleggsavgift etter sktfvl. § 14-3.⁶⁷ Tilleggsskatt og tilleggsavgift er nødvendig både av allmenn- og individualpreventive hensyn.⁶⁸ I skatteretten har tilleggsskatt tradisjonelt blitt brukt som et virkemiddel for å sikre at skattepliktige oppfyller opplysningsplikten overfor skattemyndighetene.⁶⁹ I avgiftsretten har tilleggsavgift primært blitt ansett som et virkemiddel for å sikre at avgiftspliktige foretar en korrekt beregning og innberetning av avgiften.⁷⁰ Trusselen om sanksjoner gir skatte- og avgiftspliktige en sterkere oppfordring til å oppfylle opplysningsplikten, og bidrar dermed til en effektivisering av opplysningsplikten og ivaretagelse av det nasjonale skattefundamentet.⁷¹ I tillegg vil sanksjonene til en viss grad ha en reparerende funksjon ved å fungere som en erstatning for de kostnadene opplysningssvikten påfører det offentlige til kontroll og øvrig saksbehandling.⁷²

⁶⁶ Ibid side 21–22.

⁶⁷ Se bl.a. sktfvl. § 14-6 og strl. §§ 378-380.

⁶⁸ Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) side 30 og Rt-2006-1409 avsnitt 71–22 med videre henvisninger.

⁶⁹ Prop. 38 L (2015-2016) side 217 og 265.

⁷⁰ USKD-2014-52 punkt 1.

⁷¹ Rt-2006-1409 avsnitt 72.

⁷² Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) side 44–45.

3 Opplysningsplikdens innhold

3.1 Innledning

For å ilegge tilleggsskatt og tilleggsavgift er det et grunnvilkår etter sktfvl. § 14-3 første ledd at skatte- eller avgiftspliktig har gitt en sviktende «opplysning» eller unnlatt å gi en pliktig «opplysning». I dette punktet skal det undersøkes nærmere hva som ligger i grunnvilkåret «opplysning».

Lovteksten definerer ikke nærmere hva som ligger i vilkåret «opplysning». Ordlyden vil etter en naturlig språklig forståelse tilsi en beskrivelse av eller informasjon om et forhold. Ordlyden er imidlertid vidtrekkende og gir isolert sett lite holdepunkter for hva slags type beskrivelser eller informasjon som inngår i vilkåret. Ved bruk av Zimmer sin «rettsanvendelsesmodell», om hvordan rettsanvendelsen typisk foregår i skatteretten, kan det oppstilles tre ulike informasjonstyper.⁷³

For det første kan det dreie seg om informasjon om et *faktisk forhold*. Dette er forhold som inngår i fastleggelsen av et faktum, hvilket beror på prosessrettens bevisregler.⁷⁴ Et faktisk forhold vil for eksempel være om det finnes et dokument og hva som eventuelt står i dokumentet, eller om det har skjedd en transaksjon og hvilket beløp transaksjonen var på.

For det andre kan det dreie seg om informasjon om et *prejudisielt rettsforhold*. Dette er forhold som angår hvilken rettsstilling den skatte- eller avgiftspliktige har etter rettsregler utenfor skatte- og avgiftsretten.⁷⁵ Et prejudisielt rettsforhold er basert på de faktiske forholdene og vil for eksempel være om dokumentet som foreligger er å anse som en salgavtale eller en leieavtale, eller om den skatte- eller avgiftspliktige skylder noe eller ikke.⁷⁶ Fastleggelsen av rettsforholdet og tolkningen av dets innhold inngår som en del av rettsanvendelsen.⁷⁷

For det tredje kan det dreie seg om informasjon om tolkningen og anvendelsen av skatte- og avgiftsreglene, heretter *skatte- og avgiftsrettsanvendelsen*. Dette er forhold som angår den skatte- og avgiftsrettslige bedømmelsen av de faktiske forholdene og de prejudisielle

⁷³ Zimmer (2010) side 1073.

⁷⁴ Ibid side 1074.

⁷⁵ Ibid.

⁷⁶ Ibid.

⁷⁷ Ibid.

rettsforholdene.⁷⁸ Et eksempel på skatt- og avgiftsrettsanvendelse vil for eksempel være tolkningen og anvendelsen av vilkårene om «endelig konstatert tap» i sktl. § 6-2 annet ledd og mval. § 4-7 første ledd. Ved bedømmelsen av om skatte- eller avgiftspliktig har krav på fradrag må det blant annet bevises hvilke dokumenter som finnes, hva som står på dem, hva den skatte- eller avgiftspliktige har foretatt (faktiske forhold) og hva de bakenforliggende årsakene er som gjør at debitor ikke har betalt fordringen (prejudisielle rettsforhold).

I det følgende vil det undersøkes hvilke av de tre ulike informasjonstypene som inngår i vilkåret «opplysning» i sktfvl. § 14-3 første ledd. Det vil først undersøkes hvilke informasjonstyper som var sanksjonert etter reglene om tilleggsskatt i lignl. § 10-2 nr. 1 og tilleggsavgift i mval. § 21-3 første ledd, for å deretter vurdere om skatteforvaltningsloven medførte endringer.

3.2 Skatteretten

3.2.1 Opplysningspliktens innhold under ligningsloven

Tidligere fulgte regelen om tilleggsskatt av lignl. § 10-2 nr. 1 hvor det var et grunnvilkår at skattepliktig hadde gitt en sviktende «opplysning». Bestemmelsen var etter lovens system uløselig knyttet til opplysningsplikten i lignl. § 4-1.⁷⁹ Formålet med opplysningsplikten var etter lignl. § 4-1 at skattepliktig skulle «bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt». Skattemeldingen skulle derfor etter lignl. § 4-3 nr. 1 inneholde «opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen». Vilkåret «opplysning» i lignl. § 10-2 nr. 1 må derfor tolkes i sammenheng med hvordan skatten ble fastsatt.

Ligningsloven regulerte ikke eksplisitt selve skattefastsettingen, men både lovbestemmelsene og lovens forarbeid ga uttrykk for at skatten ble fastsatt av skattemyndighetene ved vedtak – en såkalt *vedtaksmodell*.⁸⁰ I tråd med prinsippet om at det er den skattepliktige som kjenner sine skatterelevante forhold best, forutsatte lignl. kapittel 4 at vedtaket skulle bygge på skattepliktiges egne opplysninger gitt i skattemeldingen. Selv om den skattepliktige hadde hovedansvaret for sakens opplysning, fulgte det av lignl. § 8-1 nr. 1 at det var skattemyndighetene som «avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige

⁷⁸ Ibid.

⁷⁹ HR-2016-1179-A (Transocean) avsnitt 72.

⁸⁰ Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) side 15 flg. og Prop. 38 L (2015-2016) side 109.

opplysninger som foreligger». Vedtaksmodellen bygget dermed på en arbeidsdeling og et samarbeidsforhold mellom de skattepliktige og skattemyndighetene for å oppnå formålet om at fastsettingen og skatteoppgjøret ble riktig.⁸¹ Den skattepliktige hadde derfor en plikt til å gi informasjon om de faktiske forholdene som var relevante for skattefastsettingen, mens skattemyndighetene hadde et ansvar for å foreta selve skatterettsanvendelsen samt å fastlegge faktumet, etter en fri bevisbedømmelse av de faktiske opplysningene som forelå. Ved utfyllingen av skattemeldingen ble den skattepliktige ansett for å ha fremsatt påstander om hvordan skattereglene skulle tolkes og anvendes på det faktiske grunnlaget.⁸²

Sett i sammenheng med vedtaksmodellens arbeidsdeling var vilkåret «opplysning» i lignl. § 10-2 nr. 1 knyttet til de faktiske forholdene, og ikke selve skatterettsanvendelsen. Dette kommer også til uttrykk i forarbeidene til ligningsloven hvor det er uttalt at:

«På samme måte som i gjeldende lov er det etter departementets forslag et vilkår for å anvende tilleggsatt at skattyteren har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Dette innebærer bl.a. at det ikke kan anvendes tilleggsatt i tilfelle hvor ligningsmyndighetene endrer skjønnsmessige ansettelse når skattyteren har gitt riktige og fullstendige opplysninger om de faktiske forhold som har betydning for skjønnsutøvelsen. Heller ikke kan tilleggsatt anvendes i tilfelle hvor ligningsmyndighetene legger til grunn en annen oppfatning av skattelovgivningen enn skattyteren har gjort gjeldende. Anførsler og påstander om forståelsen og anvendelsen av skattelovgivningen kan ikke anses som uriktige opplysninger.»⁸³ (Uthevet her.)

Opplysninger om skatterettsanvendelsen var dermed ikke en sanksjonsbelagt «opplysning» etter lignl. § 10-2 nr. 1. Dette kommer også til uttrykk i høyesterettspraksis, hvor det blant annet i Rt-2012-1648 (Statoil ASA) avsnitt 40 er uttalt at:

«Det er altså ikke en uriktig opplysning i ligningslovens forstand om en skattyter på grunn av en skatterettslig misforståelse for eksempel krever et fradrag vedkommende ikke er berettiget til, dersom de opplysningene som er gitt, setter skattemyndighetene i stand til å rette opp feilen.»

⁸¹ Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) side 76 og Gjems-Onstad (2009) side 124.

⁸² Farstad (2015) side 344.

⁸³ Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) side 122.

På denne måten bygget ligningsloven på en sontring mellom feil i det faktiske grunnlaget og feil i skatterettsanvendelsen.⁸⁴ Skattepliktiges feilaktige oppfatning av prejudisielle rettsforhold ble imidlertid likestilt med feil i det faktiske grunnlaget. Dette kommer til uttrykk i forarbeidene til ligningsloven hvor det er uttalt at:

*«Derimot vil anførsler som gir et uriktig uttrykk for skattyterens rettsstilling for øvrig måtte anses som uriktig opplysning i denne forbindelse, f.eks. en opplysning om at han leier en formuesgjenstand, mens han i virkeligheten eier den. Dette gjelder selv om skattyterens utsagn bygger på en uriktig forståelse av de rettsregler som har betydning for hans forhold.»*⁸⁵ (Uthevet her.)

At en feilaktig opplysning om et prejudisielt rettsforhold skulle likestilles med feil i det faktiske grunnlaget er også lagt til grunn i høyesterettspraksis.⁸⁶ Begrunnelsen er etter forarbeidene til ligningsloven og høyesterettspraksis at den skattepliktige er nærmest til å bringe klarhet i hvilken rettsstilling han har etter andre rettsregler enn skattereglene.⁸⁷

Sett i sammenheng med de plikter og ansvar skattepliktige og skattemyndighetene hadde etter ligningslovens vedtaksmodell, omfattet vilkåret «opplysning» i lignl. § 10-2 nr. 1 informasjon om faktiske forhold og prejudisielle rettsforhold, men ikke informasjon om skatterettsanvendelsen.

3.2.2 Medførte skatteforvaltningsloven endringer?

Ligningslovens vedtaksmodell innebar at skattemyndighetene skulle treffe et vedtak etter å ha vurdert skattepliktiges faktiske forhold og anvendt skattereglene på dette forholdet. Ved skatteforvaltningsloven ble dette endret og det er nå den skattepliktige selv som skal fastsette skattegrunnlaget ved levering av skattemelding – en såkalt *egenfastsettingsmodell*.⁸⁸ For den skattepliktige innebærer egenfastsettingsmodellen «både et ansvar for å klargjøre relevant faktum, men også den formelle oppgaven med å anvende skattereglene på faktum og å rapportere inn grunnlaget for skatten».⁸⁹

⁸⁴ Ibid side 109.

⁸⁵ Ibid side 122.

⁸⁶ Rt-2012-1648 (Statoil ASA) avsnitt 40 og HR-2016-1179-A (Transocean) avsnitt 54–55.

⁸⁷ Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) side 109 og HR-2016-1179-A (Transocean) avsnitt 54.

⁸⁸ Sktfvl. § 9-1.

⁸⁹ Prop. 38 L (2015-2016) side 114.

Ved at egenfastsettingsmodellen pålegger den skattepliktige oppgaven med å foreta skatterettsanvendelsen, kan det stilles spørsmål om vilkåret «opplysning» i sktfvl. § 14-3 første ledd har fått et annet meningsinnhold enn hva som fulgte av gjeldende rett etter ligningsloven. Mer presist er spørsmålet om vilkåret «opplysning» nå også omfatter selve skatterettsanvendelsen.

Spørsmålet må ses i sammenheng med at skattepliktiges alminnelige opplysningsplikt i sktfvl. § 8-1 ikke ble formulert på samme måte som lignl. § 4-1. Etter lignl. § 4-1 skulle den skattepliktige «bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt». Ifølge forarbeidene til ligningsloven skulle bestemmelsen markere «et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skattyter og skattemyndighetene for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig».⁹⁰ Uttrykket «bidra til» ble ikke videreført i sktfvl. § 8-1.

Flere av høringsinstansene var kritiske til både innføringen av egenfastsettingsmodellen på skatterettens område og omformuleringen av bestemmelsen i sktfvl. § 8-1. Det ble blant annet vist til at de skattepliktige ville få et økt ansvar og at omformuleringen ville innebære en betydelig innskjerping.⁹¹ Bondelaget pekte i sin høringsuttalelse på at:

«Her går man altså fra å ha et delansvar ved å «bidra til» til å nærmest ha et resultatansvar for at ligningen blir korrekt. Man må da kjenne regelverket og praktiseringen av det ut og inn for å kunne inngi akkurat de opplysningene etaten skulle trenge, ikke kun å inngi de opplysningene som er direkte utbedt. En slik forventning er selvsagt altfor krevende, og legger i alt for stor grad ansvaret på endelig materiell riktighet på skattyter.»⁹²

Videre pekte Næringslivets Hovedorganisasjon i sin høringsuttalelse på at:

«Hva er da «opplysning» i den nye skatteforvaltningslovens forstand? Vil det fortsatt være faktiske opplysninger eller vil endringen til en fastsettingsplikt innebære at «opplysning» også inkluderer korrekt skattemessig vurdering/kategorisering av beløpet? Lovens systematikk legger opp til at det er et utvidet opplysningsbegrep som innføres.»⁹³

⁹⁰ Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) side 76.

⁹¹ Prop. 38 L (2015-2016) side 92.

⁹² Ibid.

⁹³ Ibid side 113.

Finansdepartementet tilbakeviste høringsinstansenes innvendinger og uttalte at «[d]et foreslås ikke endringer i disse reglene som vil føre til en skjerpelse av skattepliktiges plikter og ansvar».⁹⁴ At uttrykket «bidrar til» ikke ble videreført i sktfvl. § 8-1 ble begrunnet med at «skatteforvaltningsloven både skal gjelde for skattearter som fastsettes ved en form for egenfastsetting, og for skattearter som fastsettes ved vedtak eller trekk».⁹⁵

På skatterettens område ble det understreket at de nye reglene for fastsettingen av skattegrunnlaget vil være «mer i tråd med egenfastsettingssystemene i merverdiavgiftsloven og særavgiftsloven», men at endringen «innebærer ikke at det innføres en rendyrket egenfastsettingsmodell, hvor de skattepliktige overtar hele ansvaret for fastsettingen».⁹⁶ Det skulle kun være en «kodifisering av gjeldende praksis på ligningsområdet» og det ble ikke foreslått «den mer rendyrkede formen for egenfastsetting da de skattepliktige ikke får mer omfattende opplysningsplikt enn etter gjeldende regelverk. [...] Endringen av fastsettingsprinsipp innebærer ikke økt ansvar for skattepliktige».⁹⁷

Finansdepartementet understreket derfor at «man ikke kan trekke noen konklusjon om de skattepliktiges plikter ved å vise til at fastsettingen skal skje etter en egenfastsettingsmodell».⁹⁸ Selv om de skattepliktige i noen grad må foreta skatterettslige vurderinger, har de «skattepliktige ikke [...] noen plikt til å redegjøre for sine skatterettslige vurderinger» i skattemeldingen.⁹⁹

På bakgrunn av uttalelsene i forarbeidene til skatteforvaltningsloven må det legges til grunn at det ikke har vært lovgivers intensjon at de ovennevnte endringene skulle føre til at vilkåret «opplysning» skulle få et annet meningsinnhold enn hva som fulgte av gjeldende rett etter ligningsloven. Vilket «opplysning» i sktfvl. § 14-3 første ledd omfatter dermed ikke skatterettsanvendelsen.

3.3 Avgiftsretten

⁹⁴ Ibid side 114.

⁹⁵ Ibid side 93.

⁹⁶ Ibid side 114.

⁹⁷ Ibid side 108.

⁹⁸ Ibid side 114.

⁹⁹ Ibid side 115.

3.3.1 Opplysningspliktens innhold under merverdiavgiftsloven

Før vedtakelsen av skatteforvaltningsloven fulgte regelen om tilleggsavgift av mval. § 21-3. Grunnvilkåret for ileggelse av tilleggsavgift var etter bestemmelsens første ledd første punktum at den avgiftspliktige «*overtrer denne loven eller forskrifter gitt i medhold av loven*». Vilkåret rammet etter sin ordlyd enhver uriktig informasjonstype, og var dermed mer vidtrekkende enn hvordan vilkåret «opplysning» ble oppfattet etter regelen i lignl. § 10-2 nr. 1. I merverdiavgiftshåndboken er det uttalt at vilkåret «kan også formuleres som et spørsmål om hvorvidt den omsetningsoppgave som er levert er uriktig».¹⁰⁰ Vilkåret var dermed først og fremst knyttet til mva-meldingens riktighet. På denne måten bygget ikke vilkåret på en sondring mellom feil i det faktiske grunnlaget og feil i avgiftsrettsanvendelsen slik vilkåret «opplysning» i lignl. § 10-2 nr. 1 gjorde.

Dette må ses i sammenheng med hvordan avgiften ble fastsatt. I mval. § 15-1 åttende ledd var det oppstilt et krav om at den avgiftspliktige «skal bidra til at avgiftsplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt». Dette kravet «må tolkes i sammenheng med at merverdiavgiftssystemet er et egenfastsettingssystem».¹⁰¹ Til forskjell fra ligningslovens vedtaksmodell hadde skattemyndighetene normalt ingen rolle ved avgiftspliktiges egenfastsetting.¹⁰² Avgiften var basert på avgiftspliktiges selvdeklarerer hvor selve fastsettingen skjedde i og med leveringen av mva-meldingen.¹⁰³ Avgiftsfastsettingen bygget dermed ikke på en arbeidsdeling mellom de avgiftspliktige og skattemyndighetene slik det var etter ligningslovens vedtaksmodell.

Som ledd i fastsettingen var det den avgiftspliktige som skulle foreta selve avgiftsrettsanvendelsen. Mva-meldingen bestod av en oppgavedel som skulle vise avgiftspliktiges beregning av avgiften og en betalingsdel der den avgiftspliktige uoppfordret skulle betale inn skyldig beløp innenfor de angitte fristene.¹⁰⁴ Mva-meldingen etter mval. § 15-1 anga derfor «bare sluttresultatet av de avgiftspliktiges rettsanvendelse uttrykt i et begrenset antall tall».¹⁰⁵

¹⁰⁰ Merverdiavgiftshåndboken (2016) side 959.

¹⁰¹ Prop. 38 L (2015-2016) side 90.

¹⁰² Farstad (2015) side 349.

¹⁰³ Mval. § 15-1 og Prop. 38 L (2015-2016) side 132.

¹⁰⁴ Mval. §§ 15-1 og 11-1 og Merverdiavgiftshåndboken (2016) side 782.

¹⁰⁵ Gjems-Onstad (2009) side 125.

Dersom den avgiftspliktige hadde fastsatt avgiften uriktig grunnet en uriktig avgiftsrettsanvendelse, ville dette i utgangspunktet anses som en overtredelse av loven etter mval. § 21-3 første ledd.¹⁰⁶

Dette kommer også til uttrykk i Rt-2012-1547 (Norwegian Claims Link). I saken hadde ikke Norwegian Claims Link (NCL) fakturert merverdiavgift ved utførelsen av prosessoppdrag for utenlandske klienter ettersom NCL hadde lagt til grunn at dette var såkalte «fjernleverbare tjenester» fritatt for merverdiavgift. Høyesterett var ikke enig i denne forståelsen, og fant dermed at NCL skulle ha fakturert prosessoppdragene med merverdiavgift. Høyesterett opprettholdt klagenemndas vedtak om tilleggsavgift og viste i avsnitt 47 til at:

*«[...] en «ren ordlydstolkning» viser at klager **ikke har praktisert regelverket korrekt.** Det er videre vist til at informasjon om Finansdepartementets syn på spørsmålet har vært klart lenge og har vært offentlig tilgjengelig blant annet på Advokatforeningens nettsider. Endelig er det vist til at tjenestene er levert av advokater hos NCL, og at selskapet plikter å sette seg inn i regelverket som gjelder på deres område.»* (Uthevet her.)

I saken hadde altså NCL uriktig fastsatt avgiften fordi selskapet ikke hadde praktisert avgiftsreglene korrekt. Grunnvilkåret «overtrer denne loven» i mval. § 21-3 første ledd var da oppfylt. Dommen viser dermed at grunnvilkåret omfatter enhver uriktig informasjonstype, også informasjon om avgiftsrettsanvendelsen.

3.3.2 Medførte skatteforvaltningsloven endringer?

Mval. § 21-3 ble opphevet ved vedtakelsen av sktfvl. § 14-3. Når grunnvilkåret for ileggelse av tilleggsavgift nå er at den avgiftspliktige gir en sviktende «opplysning», kan det stilles spørsmål om hvordan vilkåret «opplysning» i sktfvl. § 14-3 skal tolkes på avgiftsrettens område. Mer presist kan det spørres om vilkåret «opplysning» skal tolkes på samme måte som vilkåret «overtrer denne loven eller forskrifter» i mval. § 21-3 første ledd, slik at vilkåret «opplysning» også omfatter informasjon om avgiftsrettsanvendelsen. Alternativet er å tolke vilkåret «opplysning» i tråd med skatteretten, slik at vilkåret nå kun omfatter informasjon om faktiske forhold og prejudisielle rettsforhold.

¹⁰⁶ Farstad (2015) side 349.

I forarbeidene til skatteforvaltningsloven uttalte Finansdepartementet at bestemmelsen om tilleggsskatt i sktfvl. § 14-3 er utformet «etter mønster av ligningslovens bestemmelser», hvilket «betyr en videreføring av den modellen en har i dag i ligningsloven, som da får anvendelse på hele skatte- og avgiftsområdet». ¹⁰⁷ Uttalelsen kan isolert sett tyde på at vilkåret «opplysning» skal tolkes i samsvar med hvordan vilkåret ble tolket i skatteretten. I så fall innebærer dette at vilkåret «opplysning» ikke omfatter avgiftspliktiges avgiftsrettsanvendelse ved fastsettingen av avgiften.

Dersom en slik tolkning legges til grunn vil overgangen til skatteforvaltningsloven innebære en endring og innskrenking i avgiftspliktiges ansvar for informasjonen som gis i mva-meldingen. En uriktig fastsetting som skyldes en feil i avgiftsrettsanvendelsen, for eksempel at den avgiftspliktige har fakturert for lite avgift eller ikke fakturert med avgift i det hele tatt, vil da ikke lenger kunne sanksjoneres med tilleggsavgift. En slik tolkning harmonerer dårlig med avgiftssystemet hvor avgiftspliktiges avgiftsrettsanvendelsen naturligvis inngår i avgiftspliktiges oppgave med å beregne og innbetale avgiften. ¹⁰⁸ Mva-meldingen vil fortsatt bare være sluttresultatet av de avgiftspliktiges rettsanvendelse uttrykt i et begrenset antall tall.

En viss bekreftelse på at den avgiftspliktige fortsatt skal ha et omfattende ansvar for informasjonen som gis i mva-meldingen, synes også å komme til uttrykk i forarbeidene til skatteforvaltningsloven hvor det er uttalt at:

*«For merverdiavgiften innebærer forslaget en ren videreføring av gjeldende rett, med kun en teknisk revisjon av bestemmelsene. [...] fastsetting av formues- og inntektsskatt mv. [vil] ligge nærmere egenfastsettingsmodellen kjent fra merverdiavgiftssystemet [...] enn den tradisjonelle vedtaksmodellen fra alminnelig forvaltningsrett. Departementet foreslår likevel ikke den mer rendyrkede formen for egenfastsetting da de skattepliktige ikke får mer omfattende opplysningsplikt enn etter gjeldende regelverk.»*¹⁰⁹

Uttalelsen kan tyde på at det ikke kreves like mye av den skattepliktige på skatterettens område som av den avgiftspliktige på avgiftsrettens område, og at det på avgiftsrettens område ikke ble gjort endringer i avgiftspliktiges plikter og ansvar ved fastsettingen av avgiften. Det synes derfor ikke å ha vært Finansdepartementets hensikt å endre og innskrenke avgiftspliktiges

¹⁰⁷ Prop. 38 L (2015-2016) side 201.

¹⁰⁸ Mval. § 11-1, jf. sktfvl. §§ 9-1 første ledd og 9-2 første ledd.

¹⁰⁹ Prop. 38 L (2015-2016) side 107–108.

ansvar for informasjonen som gis i mva-meldingen. Det er også naturlig å forvente at lovgiver ville tatt eksplisitt stilling til dette ved utarbeidelsen av skatteforvaltningsloven dersom en såpass vesentlig endring var tilsiktet.

Endringen av vilkårets ordlyd henger nok heller sammen med det overordnede formålet om å «harmonisere og samordne regelverket» for å få et «helhetlig, systematisk og oversiktlig regelverk».¹¹⁰ Til forskjell fra ligningsloven var bestemmelsen om tilleggsavgift i merverdiavgiftsloven utformet som en generalbestemmelse. I forarbeidene til skatteforvaltningsloven uttaler Finansdepartementet at det «[e]tter departementets vurdering bør en som hovedregel ikke benytte slike vide generalbestemmelser for ileggelse av administrative sanksjoner. Hensynet til forutberegnelighet og rettssikkerhet tilsier at det framgår klart av loven hva som er belagt med sanksjon».¹¹¹

Finansdepartementet synes her å ha ment at vilkåret «overtrer denne loven eller forskrifter» i mval. § 21-3 første ledd rent språklig var en mindre presis beskrivelse av den sanksjonerte handlingen enn vilkåret «uriktige eller ufullstendige opplysninger» i lignl. § 10-2 nr. 1. Finansdepartementet synes derimot ikke å ha sett at det lå en begrensning i vilkåret «opplysning» i lignl. § 10-2 nr. 1 som ikke passet like godt inn i avgiftssystemet. Dette kommer til syne i forarbeidene til skatteforvaltningsloven hvor det er uttalt at:

«De to hovedformene for ileggelse av tilleggsatt og tilleggsavgift er derfor likere enn det ordlyden i de enkelte skatte- og avgiftslovene tilsier. [...] De pliktbruddene som det i praksis ilegges tilleggsavgift for etter merverdiavgiftsloven og særavgiftsloven, er i all hovedsak relatert til opplysningssvikt, enten det å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger eller ikke å gi opplysninger i det hele tatt. For eksempel ilegges tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven hovedsakelig på grunnlag av feil i merverdiavgiftsoppgaver og ved unnlatt levering av oppgave.»¹¹² (Uthevet her.)

«[F]eil i merverdiavgiftsoppgaver» kan både skyldes feil i det faktiske grunnlaget eller feil i avgiftsrettsanvendelsen. Vilkaeret «overtrer denne loven eller forskrifter» i mval. § 21-3 første ledd var etter sin ordlyd mer vidtrekkende enn vilkaeret «opplysning» i lignl. § 10-2 nr. 1, og i praksis bygget derfor ikke vilkaeret på en sontring mellom feil i det faktiske grunnlaget og feil

¹¹⁰ Ibid side 11.

¹¹¹ Ibid side 213.

¹¹² Ibid side 212–213.

i avgiftsrettsanvendelsen slik ligningsloven gjorde. Slikt sett var hovedformene for ileggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift nokså ulike.

At det ved endringen av grunnvilkårets ordlyd ikke har skjedd noen endringer i praktiseringen av hvilke informasjonstyper som er omfattet av vilkåret, synes også å komme til uttrykk i LB-2018-171347. Spørsmålet i saken var om bruken Stiftelsen Norsk Rikstoto (NR) hadde av TV-produksjonen Rikstoto Direkte (RD) innenfor den fellesregistrerte virksomheten var så bagatellmessig sammenlignet med øvrig bruk av TV-produksjonen i avgiftspliktig virksomhet at kostnadene ikke var å anse som fellesanskaffelser. Lagmannsretten kom frem til at kostnadene var å anse som fellesanskaffelser og at fradragsretten for inngående merverdiavgift var avskåret etter mval. § 8-2 tredje ledd. Ved vurderingen av om det var grunnlag for ileggelse av tilleggsavgift utalte lagmannsretten at:

«Lagmannsretten har kommet til at anskaffelsene til RD er fellesanskaffelser, og at fradragsretten er avskåret. Det er derfor innlevert uriktige oppgaver og ved det gitt uriktige opplysninger til skattemyndighetene. Grunnvilkåret i skatteforvaltningsloven § 14-3 første ledd er dermed oppfylt.» (Uthevet her.)

I dommen synes det å bli praktisert med en videre forståelse av vilkåret «opplysning» på avgiftsrettens område sammenlignet med skatterettens område. Lagmannsretten synes i sin uttalelse å legge til grunn at en uriktig avgiftsrettsanvendelsen ved avgiftsfastsettingen er å anse som en uriktig «opplysning» etter sktfvl. § 14-3. Det er med andre ord fortsatt et spørsmål om riktigheten av den leverte mva-meldingen, der vurderingen er uavhengig av om feilen ligger i det faktiske grunnlaget eller i avgiftsrettsanvendelsen.

Dette kommer også gjennomgående til uttrykk i forvaltningspraksis hvor det legges til grunn at:

*«vilkåret «uriktige eller ufullstendige opplysninger» må tolkes dithen at **det å sende inn en uriktig mva-melding i seg selv er å oppgi uriktige opplysninger til skattemyndighetene.**»¹¹³* (Uthevet her.)

Ettersom det ikke er klare holdepunkter i forarbeidene til skatteforvaltningsloven om at vilkårsendringen skulle innebære en endring og innskrenking i avgiftspliktiges ansvar for

¹¹³ Se blant annet SKNA1-2018-19, SKNA1-2018-69, SKNA1-2018-96, SKNS1-2019-84, SKNS1-2019-119, SKNS1-2021-24 og SKNS1-2022-32.

informasjonen som gis i mva-meldingen, må det legges til grunn at vilkåret «opplysning» fortsatt skal forstås slik det ble forstått i mval. § 21-3 første ledd, og ikke slik det ble forstått i lignl. § 10-2 nr. 1. Dette underbygges av at vilkåret «opplysning» i retts- og forvaltningspraksis ikke har blitt forstått med et annet meningsinnhold enn hva som fulgte av vilkåret «overtrer denne loven eller forskrifter» i mval. § 21-3 første ledd. Følgelig omfatter vilkåret «opplysning» i sktfvl. § 14-3 på avgiftsrettens område enhver uriktig informasjonstype, også informasjon om avgiftsrettsanvendelsen.

4 Opplysningspliktens rekkevidde

4.1 Innledning

Som nevnt i punkt 3 var grunnvilkåret for ileggelse av tilleggsskatt etter lignl. § 10-2 nr. 1 at den skattepliktige hadde gitt en sviktende «opplysning», mens grunnvilkåret for ileggelse av tilleggsavgift etter mval. § 21-3 første ledd var at den avgiftspliktige hadde «over[trådt] loven eller forskrifter». Grunnvilkårene var nødvendige, men ikke tilstrekkelige vilkår for å ilegge tilleggsskatt og tilleggsavgift. Etter lignl. § 10-2 nr. 1 var det i tillegg et vilkår at skattepliktiges opplysninger var «uriktige eller ufullstendige», mens etter mval. § 21-3 første ledd var det et vilkår at loven var overtrådt «forsettlig eller uaktsomt».

Begge vilkårene hadde en klar sammenheng med den alminnelige opplysningsplikten i lignl. § 4-1 og mval. § 15-1, og vilkårene anga derfor opplysningspliktens rekkevidde ved ileggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift. Dersom den skatte- eller avgiftspliktige hadde overholdt opplysningsplikten ville ikke vilkårene «uriktige eller ufullstendige» eller «forsettlig eller uaktsomt» være oppfylt. Rekkevidden av skatte- og avgiftspliktiges opplysningsplikt var dermed et helt sentralt spørsmål for ileggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift.

Spørsmålet i det følgende er hva som var opplysningspliktens rekkevidde etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven, og om skatteforvaltningsloven medførte endringer i opplysningspliktens rekkevidde på skatte- og avgiftsrettens område.

Som fremstillingen nedenfor vil belyse, er det særlig ved vurderingen av vilkårene «ufullstendige» og «uaktsomt» hvor opplysningspliktens rekkevidde kommer på spissen. I denne vurderingen er det hensiktsmessig å forsøke å finne en terskel som grunnleggende sett handler om hvor detaljerte opplysninger skatte- og avgiftspliktig må gi. Hvorvidt kravet er oppfylt må selvsagt vurderes konkret i det enkelte tilfelle, men grunnleggende sett er det hensiktsmessig å ha en overordnet terskel som utgangspunkt. For å kunne vurdere om det på skatte- og avgiftsrettens område opereres med ulike terskler, kan man se for seg en forenklet glideskala hvor man på den ene enden har gitt nok opplysninger til at skattemyndighetene kan *ta opp det aktuelle rettslige spørsmålet*, mens man på den andre enden har gitt nok opplysninger til at skattemyndighetene kan *løse det aktuelle rettslige spørsmålet*.

De forskjellige tersklene kan illustreres med følgende eksempel: En skattepliktig har solgt boligen sin som han har eid i mer enn ett år. Han har ikke ført opp gevinsten ved salget av boligen i skattemeldingen, men har opplyst til skattemyndighetene at han i en god stund ikke har brukt boligen som egen bolig. Ut fra opplysningen aktualiseres det et spørsmål om salget av boligen utløser skatteplikt etter sktl. § 5-1 annet ledd eller ikke etter kravene om eier- og brukstid i sktl. § 9-3 annet ledd. Opplysningen i eksempelet vil i utgangspunktet være tilstrekkelig nok til at skattemyndighetene har en foranledning til å *ta opp skattespørsmålet* med den skattepliktige slik at de vil kunne få et tilstrekkelig grunnlag for å kunne vurdere om salget utløser skatteplikt eller ikke. Opplysningen er derimot ikke tilstrekkelig til at skattemyndighetene kan *løse skattespørsmålet* ettersom skattemyndighetene trenger mer opplysninger om når og hvor lenge den skattepliktige brukte boligen før salget for å kunne vurdere om kravene om brukstid i sktl. § 9-3 annet ledd er oppfylt.

4.2 Skatteretten

4.2.1 Opplysningspliktens rekkevidde under ligningsloven

Opplysningspliktens rekkevidde ved ileggelse av tilleggsatt ble i lignl. § 10-2 nr. 1 angitt ved vilkårene «uriktige eller ufullstendige» opplysninger. Vilårene var alternative, og rettslig sett hadde det derfor ingen avgjørende betydning om opplysningssvikten ble henført under vilkåret «uriktige» eller «ufullstendige».¹¹⁴ Lovteksten definerte ikke hva som lå i de ulike vilårene, og i praksis kunne det være tale om flytende overganger.

En naturlig språklig forståelse av «uriktig» tilsier at noe avviker fra det som er riktig. Sett i sammenheng med vilkåret «opplysning» vil dette være tilfelle der det er gitt en opplysning som ikke er i overensstemmelse med det faktumet som skattemyndighetene har funnet bevist. En slik forståelse kommer også til uttrykk i forarbeidene til ligningsloven hvor det er uttalt at «[s]kattyter har gitt uriktige opplysninger når han har gitt opplysninger som ikke stemmer med de faktiske forhold».¹¹⁵

En naturlig språklig forståelse av vilkåret «ufullstendig» tilsier at noe mangler fra det helhetlige og riktige bilde av forholdet. Sett i sammenheng med vilkåret «opplysning» vil dette være

¹¹⁴ NOU 2003: 7 side 101.

¹¹⁵ Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) side 37.

tilfelle der opplysningen som er gitt gir et villedende eller fordreid bilde av det faktum som skattemyndighetene har funnet bevist. En slik forståelse kommer også til uttrykk i forarbeidene til ligningsloven hvor det er uttalt at «[o]pplysningene vil være ufullstendige når skattyter gir et fortegnet eller ufullstendig bilde av de underliggende realiteter, selv om de opplysningene som gis, isolert sett er korrekte så langt de rekker. Skattyter skulle med andre ord ha gitt flere opplysninger».¹¹⁶

For at en opplysning skal være «uriktig» eller «ufullstendig» må det i begge tilfeller foretas en sammenligningsvurdering hvor opplysningen må holdes opp mot det faktum som skattemyndighetene har funnet bevist. Deretter må det konstateres et avvik eller en mangel. Begge vilkårene er imidlertid vage ettersom ingen av vilkårene sier noe om hvor stort avviket må være eller hvor mye som må mangle for at opplysningen skal være «uriktig» eller «ufullstendig». Vilåret «uriktig» kan imidlertid forstås som noe mer absolutt enn vilåret «ufullstendig», og har derfor blitt oppfattet som et mindre vagt vilkår.¹¹⁷ Siden det kan være noe mer uklart hva som skal til for at det er gitt «ufullstendige» opplysninger, er det særlig ved praktiseringen av vilåret «ufullstendig» hvor rekkevidden av skattepliktiges opplysningsplikt kommer på spissen.

I forarbeidene til ligningsloven og i høyesterettspraksis er det lagt til grunn at vilåret «ufullstendig» må fortolkes med utgangspunkt i lignl. § 4-1.¹¹⁸ Etter bestemmelsen har skattepliktig en plikt til å «opptre aktsomt og lojalt». Både det å opptre «aktsomt» og «lojalt» vil etter en naturlig språklig forståelse vise til at den skattepliktige må handle i samsvar med de krav og forventninger som stilles til vedkommende. Ligningsloven bygget på en vedtaksmodell der den skattepliktige hadde hovedansvaret for å fremlegge det relevante faktum for skattemyndighetenes skattefastsetting. Hva som er et relevant faktum avgjøres av hvordan gjeldende skatteregler forstås. Vilåret «aktsomt» kan derfor være naturlig å forstå i retning av at skattepliktig i tilstrekkelig grad må orientere seg om de aktuelle skattereglene i hans situasjon. Videre kan vilåret «lojalt» være naturlig å forstå i retning av at skattepliktig må ha en ansvarlig innstilling, der skattepliktig etter beste evne bestreber å etterleve regelverket.

¹¹⁶ Ibid side 38.

¹¹⁷ NOU 2003: 7 side 101 og Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) side 37–38.

¹¹⁸ Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) side 36 og bl.a. Rt-1997-1430 (Elf) på side 1437 og Rt-1999-1087 (Baker Hughes I) på side 1101.

Samtidig kan det ikke forventes at den skattepliktige tilegner seg tilsvarende kunnskapsnivå som man kan forvente av skattemyndighetene.

Det er imidlertid vanskelig å utlede noe mer ut fra den vage formuleringen enn at skattepliktig må overholde opplysningsplikten.¹¹⁹ Bestemmelsen gir derfor i seg selv liten veiledning for hva som skal til for at den skattepliktige har oppfylt opplysningsplikten, og den nærmere presiseringen av hvor terskelen ligger for at vilkåret «ufullstendig» skal være oppfylt må dermed utledes av rettspraksis.¹²⁰

Kravet om at den skattepliktige skal opptre «aktsomt og lojalt» er utledet av Rt-1992-1588 (Loffland).¹²¹ Saken gjaldt spørsmål om tilordning av eiendomsretten til to borerigger i et konsern. Skattemyndighetene hadde endret ligningen etter toårsfristen i lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a slik at boreriggene ble tilordnet et annet selskap enn det skattepliktig hadde lagt til grunn. Høyesterett fant at skattepliktiges tilordning av eiendomsretten var materielt riktig, og spørsmålet om skattepliktig hadde gitt «ufullstendige» opplysninger fikk derfor ikke betydning i saken. Høyesterett uttalte seg likevel i et obiter dictum om vilkåret «ufullstendig»:

*«Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren 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.»¹²² (Uthevet her.)*

Uttalelsen blir omtalt som «Loffland-standarden», og har i forarbeidene, rettspraksis og juridisk teori blitt oppfattet som vurderingstemaet for vilkåret «ufullstendig» i lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a – som også får anvendelse i forhold til lignl. § 10-2 nr. 1.¹²³ Loffland-standarden gir anvisning på at den skattepliktige ikke har gitt en «ufullstendig» opplysning dersom det er gitt opplysninger som gjør at skattemyndighetene må anses å ha fått «tilstrekkelig grunnlag for å ta

¹¹⁹ Se i samme retning Johnsen (2021) side 63–64.

¹²⁰ Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) side 36 og NOU 2009: 4 side 86.

¹²¹ NOU 2009: 4 side 89.

¹²² Rt-1992-1588 (Loffland) på side 1592–1593.

¹²³ Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) side 38 flg., Rt-1995-1883 (Slørdal), Rt-2009-813 (Gaard/Tveit) avsnitt 81, Rt-2012-1648 (Statoil ASA) avsnitt 40, HR-2016-1179-A (Transocean) avsnitt 56 og HR-2020-2200-A avsnitt 46 og Harboe mfl. (2015) side 381.

opp det aktuelle skattespørsmål». ¹²⁴ Skattepliktiges opplysningsplikt må derfor ses i sammenheng med skattemyndighetens undersøkelsesplikt, herunder «adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger [slik at de] vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag».

I etterfølgende høyesterettspraksis har det imidlertid blitt gitt uttalelser som kan oppfattes slik at terskelen for når en skattepliktig skal anses for å ha gitt «ufullstendige» opplysninger er høyere enn det som ble lagt til grunn i Loffland-standarden. I Rt-2006-333 (Tuva Eiendom), som gjaldt et spørsmål om ileggelse av tilleggsskatt i et tilfelle der tre skattepliktige hadde unnlatt å inntektsføre et tilleggsvederlag for et aksjesalg i rett tid, uttalte Høyesterett i avsnitt 46 at:

*«Etter mitt syn var det forståelig at de ankende parter tok feil av tidfestingsreglene. Det kan likevel ikke være avgjørende. Skattyterne burde ha innsett at dette kunne være et tvilsomt spørsmål, og at det var grunn til å opplyse om tilleggsvederlaget **slik at ligningsmyndighetene selv kunne vurdere når denne delen av vederlaget skulle tidfestes.** Jeg legger særlig vekt på at det gjaldt en stor transaksjon som medførte betydelige skattepliktige inntekter.»* (Uthevet her.)

Høyesterett synes her å oppstille et krav om at skattemyndighetene må ha gitt nok opplysninger til at de nærmest skal kunne løse selve skattespørsmålet, og ikke bare ta opp skattespørsmålet. Dette vil i så fall innebære en skjerpelse av opplysningsplikten slik den er beskrevet i Loffland-standarden.

Også uttalelser i Rt-2006-404 (Invensys), hvor spørsmålet var om det forelå en endringsadgang etter lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a for kostnader skattepliktig hadde krevd fradrag for, synes å legge til grunn en høyere terskel enn Loffland-standarden. Her var begrunnelsen for at det var gitt «ufullstendige» opplysninger at:

*«Etter mitt syn var opplysningene om disse kostnadene ufullstendige. [...] Det som da er klart, er at ligningsoppgavene **ikke var tilstrekkelige til å foreta en vurdering av dette spørsmålet.**»* ¹²⁵ (Uthevet her.)

Det kan stilles spørsmål om en slik skjerpelse har vært Høyesterett sin intensjon. Høyesterett synes i HR-2020-2200-A ikke å ha oppfattet de ovennevnte dommene på denne måten. Saken

¹²⁴ Se punkt 4.1.

¹²⁵ Rt-2006-404 (Invensys) avsnitt 36.

gjaldt rekkevidden av skattepliktiges opplysningsplikt etter lignl. § 12-1 nr. 1 bokstav a om skattesvik som hadde tilsvarende vilkår om at det må gis «uriktige eller ufullstendige opplysninger». Høyesterett uttalte i avsnitt 48 at «[d]en såkalte Loffland-standarden er, så vidt jeg kan se, konsekvent lagt til grunn i senere praksis». De ovennevnte uttalelsene i Tuva-Eiendom og Invensys synes derfor enten å være en uheldig formulering av Loffland-standarden som ikke kan anses som retningsgivende for opplysningspliktens nedre grense, eller som enkeltstående tilfeller hvor Høyesterett har lagt til grunn en strengere terskel basert på de konkrete omstendighetene.

På bakgrunn av dette må det legges til grunn at skattepliktiges opplysningsplikt var etter ligningsloven oppfylt dersom det var gitt opplysninger som gjorde at skattemyndighetene måtte anses å ha fått et tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmålet, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger ville kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag.

4.2.2 Medførte skatteforvaltningsloven endringer?

Som nevnt i punkt 4.2.1 var gjeldende rett etter ligningsloven at vilkåret «ufullstendig» i lignl. § 10-2 nr. 1 måtte fortolkes med utgangspunkt i lignl. § 4-1. Vilkårene for tilleggsskatt i sktfvl. § 14-3 er heller ikke direkte knyttet opp mot den alminnelige opplysningsplikten i sktfvl. § 8-1, men slik loven er utformet er det også her nærliggende at vilkåret «ufullstendig» må fortolkes med utgangspunkt i sktfvl. § 8-1. Forarbeidene til skatteforvaltningsloven synes også å gi uttrykk for dette.¹²⁶

Opplysningsplikten i sktfvl. § 8-1 er imidlertid ikke formulert på samme måte som lignl. § 4-1. Til forskjell fra lignl. § 4-1 har den skattepliktige etter sktfvl. § 8-1 en plikt til å gi «riktige og fullstendige» opplysninger. Siden ordlyden i sktfvl. § 8-1 rent språklig går i retning av et krav om absolutt fullstendighet, kan det reises spørsmål om skattepliktiges opplysningsplikt er skjerpet slik at det nå kreves flere og mer detaljerte opplysninger enn før.

Spørsmålet aktualiseres også på bakgrunn av at skatteforvaltningsloven innførte en egenfastsetningsmodell på skatterettens område. Til forskjell fra ligningslovens vedtaksmodell, der den skattepliktige skulle gi et tilstrekkelig faktagrunnlag slik at skattemyndighetene kunne

¹²⁶ Prop. 38 L (2015-2016) side 213.

foreta skattefastsettingen, følger det nå av sktfvl. § 9-1 første ledd at den skattepliktige selv skal fastsette grunnlaget for skatten. Det kan derfor spørres om det ikke lenger er grunnlag for å operere med en undersøkelseslære slik den er beskrevet i Loffland-standarden under en egenfastsettingsmodell.¹²⁷

Flere av høringsinstansene var kritiske til den nye formuleringen i sktfvl. § 8-1, og viste til at endringen innebar en skjerpelse av skattepliktiges opplysningsplikt. Deloitte Advokatfirma og Sivilombudsmannen pekte i sin høringsuttalelse på at:

«Deloitte Advokatfirma mener det er forskjell mellom en opplysningsplikt som krever fullstendige opplysninger, og en opplysningsplikt hvor det er krav om at opplysningene ikke er ufullstendige. Selskapet viser til at det etter den såkalte Lofflandstandarden aldri har vært et krav om fullstendighet, og mener i tillegg det er uheldig å bruke uttrykkene fullstendige opplysninger og ufullstendige opplysninger om hverandre i samme lov. Videre foreslår selskapet at Loffland-standarden kodifiseres og skrives inn i lovforslaget.

[...]

Sivilombudsmannen viser til at det ikke kan utledes av de lovene som § 8-1 skal erstatte, noen plikt til å gi bokstavelig talt «fullstendige opplysninger». Ombudsmannen ber departementet vurdere å endre forslaget til bestemmelse, slik at den samsvarer bedre med det som synes å være departementets intensjon i høringsnotatet.»¹²⁸

Til dette svarte Finansdepartementet at:

«Departementet deler ikke dette synet på innholdet i forslaget. Som nevnt mener departementet at kjernen i opplysningsplikten er at skattepliktige skal gi riktige og fullstendige opplysninger. Etter departementets forslag er det den samme normen som skal legges til grunn ved vurderingen av hva som er riktige og fullstendige opplysninger etter forslaget og hva som er uriktige og ufullstendige opplysninger etter gjeldende rett.»¹²⁹

¹²⁷ Se også Farstad (2015) side 361 flg.

¹²⁸ Prop. 38 L (2015-2016) side 92.

¹²⁹ Ibid.

At Finansdepartementet i sin uttalelse sammenholder hva som er «riktige og fullstendige» opplysninger med hva som er «uriktige og ufullstendige» opplysninger, kan være egnet til å forvirre ettersom vilkårene kan anses som ulike grader av en lovlig oppfyllelse av opplysningsplikten.

At Finansdepartementet videre uttaler at det «[e]tter departementets vurdering følger det av [...] sanksjonsreglene i ligningsloven at kjernen i opplysningsplikten er at skattepliktige skal gi riktige og fullstendige opplysninger» kan være egnet til å forvirre ytterligere.¹³⁰ Opplysningsplikten i lignl. § 10-2 nr. 1 var negativt avgrenset ved at det kun var «uriktige eller ufullstendige» opplysninger som kunne sanksjoneres med tilleggsskatt. Vilkårene ble som nevnt i punkt 4.2.1 utfylt med den alminnelige opplysningsplikten i lignl. § 4-1, men heller ikke her var den skattepliktige pålagt en plikt om å gi «riktige og fullstendige» opplysninger.

Opplysningsplikten i sktfvl. § 14-3 er på tilsvarende måte negativt avgrenset, og det følger forutsetningsvis av ordlyden at det ikke oppstilles et krav om absolutt fullstendighet. For den skattepliktige vil en bokstavelig praktisering av plikten i sktfvl. § 8-1 om å gi «riktige og fullstendige» opplysninger i praksis ikke være mulig å etterkomme. Det vil heller ikke være ønskelig fra skattemyndighetenes side som har et behov for håndterlige informasjonsmengder ved skattefastsettingen.¹³¹

Det må derfor antas at Finansdepartementet har ment at innholdet i vilkårene «uriktige eller ufullstendige» i sktfvl. § 14-3 og den alminnelige opplysningsplikten i sktfvl. § 8-1 er sammenfallende. Ettersom tilleggsskatt er en sanksjon som skal effektivisere opplysningsplikten taler også systemhensyn for at bestemmelsene har et likt innhold. Når rekkevidden av opplysningsplikten i sktfvl. § 14-3 videre ikke er direkte knyttet opp mot de vilkårene som oppstilles i sktfvl. § 8-1, kan endringene i sktfvl. § 8-1 dermed forstås som en språklig justering uten innholdsmessige endringer i opplysningsplikten.

En slik tolkning understøttes også av forarbeidene til skatteforvaltningsloven der det blir uttalt at «de kriterier som kan utledes av rettspraksis skal fortsatt være retningsgivende ved tolkningen av bestemmelsen» om opplysningsplikten i sktfvl. § 8-1.¹³² Siden det her henvises til at tidligere rettspraksis skal være retningsgivende ved tolkningen, er det nærliggende å anta at

¹³⁰ Ibid.

¹³¹ Gjems-Onstad og Matre (2011) side 50.

¹³² Prop. 38 L (2015-2016) side 93.

Finansdepartementet tok sikte på å videreføre rekkevidden av opplysningsplikten slik den er beskrevet i Loffland-standarden. Dette understøttes videre av at det i forarbeidene til skatteforvaltningsloven blir uttalt at «[d]epartementets hensikt er å videreføre gjeldende rett, slik denne har utviklet seg i praksis. Den undersøkelsesplikten skattemyndighetene har etter gjeldende rett vil fortsatt gjelde».¹³³ Det er vanskelig å forstå uttalelsen annerledes enn at Finansdepartementet tok sikte på å videreføre skattemyndighetenes undersøkelsesplikt på skatterettens område, selv under en egenfastsettingsmodell.¹³⁴

På bakgrunn av dette må det legges til grunn at den skattepliktige – også etter skatteforvaltningsloven – har oppfylt opplysningsplikten dersom det er gitt opplysninger som gjør at skattemyndighetene må anses å ha fått et 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.

4.3 Avgiftsretten

4.3.1 Opplysningspliktens rekkevidde under merverdiavgiftsloven

Som nevnt i punkt 3.3.1 var avgiftssystemet basert på avgiftspliktiges selvdeklarasjon hvor fastsettingen av avgiften skjedde ved leveringen av mva-meldingen. Som ledd i fastsettingen var det den avgiftspliktige selv som skulle foreta avgiftsrettsanvendelsen. Dersom den avgiftspliktige hadde anvendt avgiftsreglene uriktig ville dette i utgangspunktet anses som en overtredelse av loven. Det var med andre ord et spørsmål om riktigheten av den leverte mva-meldingen, der vurderingen var uavhengig av om feilen lå i det faktiske grunnlaget eller i avgiftsrettsanvendelsen.

Etter mval. § 21-3 første ledd var det imidlertid bare den «forsettlig eller uaktsomt» uriktige fastsettingen som kunne sanksjoneres med tilleggsavgift. Ettersom det var tilstrekkelig at det var utvist uaktsomhet for at det kunne ilegges tilleggsavgift, ville avgiftspliktiges ansvar for avgiftsrettsanvendelsen bero på hvor streng aktsomhetsnormen var.¹³⁵ På denne måten anga aktsomhetsnormen rekkevidden av avgiftspliktiges opplysningsplikt. Spørsmålet i det følgende er hva som skulle til for at den avgiftspliktige ikke hadde opptrådt uaktsomt. Mer presist kan

¹³³ Ibid side 58.

¹³⁴ Se i samme retning Farstad (2015) side 360.

¹³⁵ Ibid side 349.

det spørres om aktsomhetsnormen på avgiftsrettens område var innholdsmessig lik den aktsomhetsnormen som ble oppstilt i Loffland-standarden på skatterettens område.

Uaktsomhet er en rettslig standard som man finner igjen i både sivil- og strafferetten. Kjernen i uaktsomhetsvilkåret er at man har handlet i strid med kravet til forsvarlig opptreden på et område, og i tillegg kan bebreides.¹³⁶ Enkelt forklart vil uaktsomhet foreligge når den avgiftspliktige burde forstått at handlingen kunne medføre en overtredelse av avgiftsreglene. Aktsomhetsnormen må vurderes på bakgrunn av at avgiftssystemet er et tillitsbasert selvdeklareringsystem hvor den avgiftspliktige selv fastsetter, beregner og innbetaler avgiften til staten. Dette kommer også til uttrykk i HR-2017-1851-A (Skårer Syd) hvor Høyesterett i avsnitt 63 uttalte at:

«Avgiftssystemet bygger på at avgiftssubjektene selv beregner og innberetter skyldig merverdiavgift. Tilleggsavgiften er et virkemiddel for å sikre riktige oppgaver. Systemet bygger på en forutsetning om lojalitet fra de avgiftspliktiges side. Kravet til aktsomhet må vurderes på denne bakgrunn.»

At de avgiftspliktige hadde en plikt til å «opptre aktsomt og lojalt» ved avgiftsfastsettingen fremgikk også av den alminnelige bestemmelsen om opplysningsplikt i mval. § 15-1 åttende ledd. Ordlyden var identisk med lignl. § 4-1, hvilket kunne tilsi at aktsomhetsnormen var noenlunde lik. En aktsomhetsnorm gir imidlertid rom for å differensiere kravene som stilles til en skattepliktig og en avgiftspliktig. Sett i sammenheng med at de avgiftspliktige – til forskjell fra flertallet av de skattepliktige – er næringsdrivende og at regelverket i utgangspunktet er tilstrebet utformet så enkelt og praktikabelt som mulig av hensyn til administrasjons- og ressurs hensyn hos skattemyndighetene og avgiftspliktige, tilsier dette i seg selv at det stilles strengere krav til en avgiftspliktig enn en skattepliktig.

At det i utgangspunktet stilles strenge krav til den avgiftspliktige fremgår også av forarbeidene til merverdiavgiftsloven hvor det uttales at:

«Det må imidlertid være et utgangspunkt for vurderingen at de avgiftspliktige plikter å sette seg inn i reglene for beregning av avgift for sin egen virksomhets del, og en unnlattelse av å søke opplysninger om regelverket kan i seg selv anses som uaktsomt. På

¹³⁶ Gjems-Onstad mfl. (2016) side 842.

*denne bakgrunn skal det ikke så svært meget til for at uaktsomhet konstateres og tilleggsavgift kan anvendes».*¹³⁷

At avgiftspliktiges ansvar for rettsanvendelsen ved fastsettingen er strengt, synes også å bli lagt til grunn av i Rt-2012-1547 (Norwegian Claims Link). Etter å ha konstatert at den avgiftspliktige ikke hadde praktisert regelverket korrekt uttalte Høyesterett i avsnitt 48 at:

«Det er på det rene at næringsdrivende har plikt til å skaffe seg kjennskap til det regelverk som gjelder på det livsområde de opererer innenfor. I dette tilfellet var avgiftsmyndighetens syn på avgiftsspørsmålet klart, og det var gjort offentlig tilgjengelig. Jeg kan på denne bakgrunn, og ut fra de øvrige momenter som skattekontoret har trukket fram, ikke se at det var feil å legge til grunn at det her foreligger uaktsomhet fra NCLs side.»

Det var imidlertid ikke slik at aktsomhetsnormen var så streng at den avgiftspliktige ubetinget ble ilagt tilleggsavgift når den uriktige mva-meldingen skyldtes en uriktig avgiftsrettsanvendelse. Som uttalt i forarbeidene til merverdiavgiftsloven måtte «aktsomhetsnormen ikke [...] settes slik at en hver feil i praksis anses å representere en uaktsom overtredelse av avgiftsbestemmelsene i relasjon til spørsmålet om ileggelse av tilleggsavgift».¹³⁸

Et sentralt spørsmål i uaktsomhetsvurderingen var derfor om den avgiftspliktige «har tatt de nødvendige skritt for å få [avgiftsspørsmålet] avklart».¹³⁹ Hvor strengt ansvaret for avgiftsrettsanvendelsen var, berodde følgelig på hvilke forsvarlige handlingsalternativer som forelå.

At avgiftspliktiges ansvar for avgiftsrettsanvendelsen ikke var absolutt kommer også til uttrykk i høyesterettspraksis. I Rt-2015-652 (Telenor), der tilleggsavgift ble ilagt fordi selskapet «burde forstått at oppgavene bygde på en usikker tolking av regelverket», ble det vist til at selskapet «burde undersøkt nærmere – for eksempel ved henvendelse til skattekontoret – i forkant».¹⁴⁰ I HR-2017-1851-A (Skårer Syd), der tilleggsavgift ble ilagt fordi selskapet ikke hadde avklart regelverket nærmere, ble det vist til at selskapet «kunne ha unngått tilleggsavgift ved å inngi et

¹³⁷ NOU 1991: 30 side 196.

¹³⁸ Ibid side 198.

¹³⁹ Merverdiavgiftshåndboken (2016) side 960.

¹⁴⁰ Rt-2015-652 (Telenor) avsnitt 67.

[...] forklarende vedlegg til oppgaven» der «den avgiftspliktige på en utfyllende måte har redegjort for faktum og hvorledes regelverket er vurdert». ¹⁴¹ Begge dommene indikerer at de avgiftspliktige gjennom ulike handlinger kunne opptre aktsomt og lojalt slik at tilleggsavgift ikke ble ilagt.

Kravene som ble oppstilt til et forklarende vedlegg i Skårer Syd-dommen har sitt grunnlag i Skattedirektoratets retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift. I de reviderte retningslinjene fremgår det at:

*«Når virksomheten har sendt inn en omsetningsoppgave eller registreringsmelding (ev. forespørsel om registreringsplikt), hvor det på en **utfyllende måte er redegjort for faktum og hvordan regelverk er vurdert, skal det ikke ilegges tilleggsavgift selv om skattekontoret er uenig i avgiftssubjektets vurdering av avgiftsplikten.**»*¹⁴² (Uthevet her.)

Retningslinjene gir uttrykk for at den avgiftspliktige ikke kan anses for å ha handlet uaktsomt dersom det er inngitt et forklarende vedlegg eller merknad til mva-meldingen, hvor det på en utfyllende måte er redegjort for faktum og hvordan regelverket var vurdert. Et slikt krav synes å ligge nærme et krav om at den avgiftspliktige må gi skattemyndighetene tilstrekkelig nok opplysninger til at de kan *løse det aktuelle avgiftsspørsmålet*, og går dermed utover det som forventes av de skattepliktige.¹⁴³ Som nevnt i punkt 4.2.1 hadde den skattepliktige etter Loffland-standarden oppfylt opplysningsplikten dersom de gitte opplysningene gjorde at skattemyndighetene måtte anses å ha fått et 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. Loffland-standarden ga verken anvisning på et krav om en utfyllende redegjørelse av faktum eller hvordan regelverket var vurdert.

På avgiftsrettens område har Høyesterett heller ikke oppstilt noen lære om skattemyndighetenes undersøkelsesplikt som er innholdsmessig lik Loffland-standarden.¹⁴⁴ I forvaltningspraksis synes det heller ikke å være holdepunkter for dette. Uttalelsene i KMVA-2015-8464, som gjaldt ileggelse av tilleggsavgift på bakgrunn av at den avgiftspliktige hadde korrigert

¹⁴¹ HR-2017-1851-A (Skårer Syd) avsnitt 66.

¹⁴² USKD-2014-52 punkt 3.5.

¹⁴³ Se punkt 4.1.

¹⁴⁴ Farstad (2015) side 356–357.

beregningsgrunnlaget etter mval. § 4-7 om tap på krav til tross for at det ikke forelå en ordinær kundefordring, kan være egnet til å illustrere dette:

«Slik skattekontoret ser det har ikke klager på en utfyllende måte redegjort for faktum og hvordan regelverket er vurdert ved å skrive i merknadsfeltet på omsetningsopp-gaven «Avgift til gode pga tapsført pliktig fordring på kunde A AS (xxx), som har gått konkurs». Det er kun informert om at den inngående avgiften skyldes tapsført pliktig fordring på en kunde. Skattekontoret har ikke fått tilstrekkelig informasjon ut i fra kommentaren i merknadsfeltet til å kunne foreta en vurdering av saken og måtte derfor innhente tilleggsinformasjon og undersøke saken nærmere for å kunne avgjøre om fradraget var berettiget.»¹⁴⁵ (Uthevet her.)

At skattemyndighetene ikke hadde fått tilstrekkelig informasjon i merknadene til å kunne avgjøre om fradraget var berettiget, kan tyde på at avgiftspliktiges opplysningsplikt vil være brutt når skattemyndighetene må innhente tilleggsinformasjon og undersøke saken nærmere.

Et slik krav synes imidlertid å legge for vidtrekkende plikter på den avgiftspliktige enn hva som kan utledes av mval. § 15-1. Etter mval. § 13-1 gjaldt fvl. § 17 om forvaltningsmyndighetenes utredningsplikt også på avgiftsrettens område, slik at konkrete omstendigheter kunne gi grunnlag for at skattemyndighetene hadde en undersøkelsesplikt.

At kravet trolig ikke har blitt tolket så strengt synes også å være reflektert i den ovennevnte avgjørelsen fra klagenemnda da det her ble uttalt at «[k]lager burde f.eks. ha informert om interessefellesskapet som forelå mellom selskapene og hva de har gjort av inndrivelsesforsøk forut for konkursen hos debitor». Formålet med redegjørelsen i merknaden synes derfor å være at skattemyndighetene må få et tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle avgiftsspørsmålet til vurdering.¹⁴⁶ Det synes imidlertid at det skulle mer til for at skattemyndighetene hadde et tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle avgiftsspørsmålet til vurdering enn hva det krevdes på skatterettens område.¹⁴⁷ På denne måten synes forholdet mellom den avgiftspliktiges opplysningsplikt og skattemyndighetens undersøkelsesplikt i mindre grad å ha vært en problemstilling. Denne forskjellen kan trolig forklares med de underliggende reelle hensynene som ligger til grunn for avgiftssystemet, hvilket vil bli utdypet nærmere i punkt 4.3.2.

¹⁴⁵ Klagenemnda sluttet seg enstemmig til skattekontorets vurderinger.

¹⁴⁶ Farstad (2015) side 367.

¹⁴⁷ Se punkt 4.2.1.

Basert på de ovennevnte rettskildene må det legges til grunn at aktsomhetsnormen på avgiftsområdet har vært praktisert strengt. For at den avgiftspliktige skulle fri seg fra ansvaret for en uriktig avgiftsrettsanvendelse ved avgiftsfastsettingen, synes det å ha vært praktisert med et krav som ligger nærmere et krav om at det må gis nok opplysninger til at skattemyndighetene kan løse det aktuelle avgiftsspørsmålet enn et krav om at skattemyndighetene 'bare' må ha nok opplysninger til å kunne ta opp det aktuelle avgiftsspørsmålet.

4.3.2 Medførte skatteforvaltningsloven endringer?

Ved ileggelse av tilleggsavgift er det etter skatteforvaltningsloven ikke lenger et vilkår at den avgiftspliktige har overtrådt loven «forsettlig eller uaktsomt». Hvorvidt den avgiftspliktige har brutt sin opplysningsplikt beror etter sktfvl. § 14-3 første ledd på om den avgiftspliktige har gitt en «uriktig eller ufullstendig» opplysning.

Når rekkevidden av den avgiftspliktiges opplysningsplikt nå beror på om den avgiftspliktige har gitt en «uriktig eller ufullstendig» opplysning, kan det stilles spørsmål om hvordan vilkårene skal tolkes i relasjon til ileggelse av tilleggsavgift. Mer presist kan det spørres om vilkåret «ufullstendig» skal tolkes på samme måte som hvordan skyldkravet ble praktisert i mval. § 21-3 første ledd. Alternativet er å tolke vilkåret «ufullstendig» i tråd med lignl. § 10-2 nr. 1, slik at læren om skattemyndighetenes undersøkelsesplikt slik den er uttrykt i Loffland-standarden også får anvendelse på avgiftsrettens område. I så fall må det spørres om overgangen til skatteforvaltningsloven har ment å endre og innskrenke rekkevidden av avgiftspliktiges opplysningsplikt.

I forarbeidene til skatteforvaltningsloven står det følgende om endringen fra et subjektivt skyldkrav i mval. § 21-3 første ledd til et vilkår om «uriktig eller ufullstendig» opplysning i sktfvl. § 14-3 første ledd:

«Det er ikke tilsiktet at denne endringen skal føre til en skjerping av tilleggs-skattereglene på [merverdiavgiftsområdet]. Med mer utstrakt bruk av unnskyldningsgrunner enn etter gjeldende rett, legger departementet til grunn at regelverket som foreslås i all hovedsak vil bidra til en lempeligere behandling av de skattepliktige.»¹⁴⁸

¹⁴⁸ Prop. 38 L (2015-2016) side 214.

Uttalelsen kan tyde på at Finansdepartementet mente at kravene etter merverdiavgiftsloven var for strenge, slik at kravene om avgiftspliktiges utfyllende redegjørelse av faktum og hvordan regelverket i noen grad lempes.

Det blir videre uttalt i forarbeidene til skatteforvaltningsloven at:

«Spørsmålet om den skattepliktige har gitt riktige og fullstendige opplysninger og opptrådt aktsomt og lojalt må fortsatt avgjøres konkret i det enkelte tilfelle, og de kriterier som kan utledes av rettspraksis skal fortsatt være retningsgivende ved tolkningen av bestemmelsen. Praksisen er i stor grad utviklet på ligningsområdet, men har gradvis fått større betydning også på merverdiavgiftsområdet.»¹⁴⁹

Ettersom tilleggsavgift nå skal ilegges etter en bestemmelse som er utformet etter mønster av ligningsloven og Finansdepartementet uttaler at praksis fra ligningsloven skal være retningsgivende for tolkningen av sktfvl. § 14-3, kan mye tyde på at man gjennom vilkårene «uriktig eller ufullstendig» gjør læren om skattemyndighetenes undersøkelsesplikt som beskrevet i Loffland-standarder også gjeldende på avgiftsrettens område.

Det generelle inntrykket av forvaltningspraksis er også at forholdet mellom avgiftspliktiges opplysningsplikt og skattemyndighetenes undersøkelsesplikt i større grad er en problemstilling enn før. Til tross for at det ofte blir uttalt at «vilkåret «...uriktige eller ufullstendige opplysninger...» forstås slik at det å sende inn en uriktig mva-melding i seg selv er å oppgi uriktige opplysninger til skattemyndighetene», blir det foretatt en vurdering av om opplysningene er å anse som «ufullstendige».¹⁵⁰

Hvor detaljerte opplysninger det må gis for at skattemyndighetene får en undersøkelsesplikt synes derimot å variere. Det blir ofte uttalt at den avgiftspliktige må gi «tilstrekkelige opplysninger slik at skattemyndighetene kan spørre», samtidig som det blir uttalt at den avgiftspliktige må gi «tilstrekkelige opplysninger slik at skattemyndighetene selv kan vurdere spørsmålet».¹⁵¹ At det ligger en gradforskjell mellom disse formuleringene kan belyses med

¹⁴⁹ Ibid side 93.

¹⁵⁰ Se SKNA1-2018-19, SKNA2-2018-31, SKNA2-2019-40, SKNS1-2019-84, SKNS1-2020-148 og SKNS1-2021-44.

¹⁵¹ Se SKNS1-2018-116, SKNA1-2018-168, SKNA1-2019-37, SKNS1-2019-144, SKNS1-2020-112 og SKNS1-2020-148.

uttalelsene i SKNS1-2018-116, som gjaldt uriktig fradragsføring av tap på krav etter mval. § 4-7:

«Etter sekretariatets oppfatning synes dette i utgangspunktet å være tilstrekkelig opplysninger – i det minste nok til at skattekontoret kan spørre. Det er imidlertid klart at med tilstrekkelige opplysninger menes de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at skattepliktige burde ha gitt, eller at det er tale om opplysninger som er av vesentlig betydning slik at skattepliktige vil ha en særlig plikt til å opplyse om forholdet, jf. Loffland-dommen og Elf-dommen. Det fremgår også av rettspraksis at skattepliktige må gi skattemyndighetene tilstrekkelig mulighet til selv å vurdere spørsmålet, jf. Rt-2006-333 (Tuva Eiendom).» (Uthevet her.)

I den konkrete saken kom klagenemnda til at opplysningene var «ufullstendige» fordi opplysninger som var av vesentlig betydning for vurderingen av det aktuelle avgiftsspørsmålet ikke var tatt med i merknaden, selv om det var gitt en del informasjon om forholdet som i seg selv var tilstrekkelig nok til at skattemyndighetene kunne spørre.

I sakene som angår uriktig fradragsføring av tap på krav etter mval. § 4-7 synes det imidlertid å ha vært en del uenigheter mellom nemndsmedlemmene om hvor detaljerte opplysningene må være for at skattemyndighetene får en undersøkelsesplikt. Dissensene synes ofte å være begrunnet i at dette er en type sak hvor det erfaringsmessig vil være tvil om fradraget er berettiget, og når det er inngitt en merknad hvor det er opplyst at fradraget gjelder tap på krav fremstår dette som tilstrekkelig til at skattemyndighetene får et grunnlag til å be om ytterligere informasjon.¹⁵² Det er vanskelig å si med sikkerhet hva som kreves i disse sakene, men det generelle inntrykket er at den avgiftspliktige må gi mer opplysninger om de bakenforliggende årsakene til fradragsføringen for at skattemyndighetene skal ha et grunnlag for å kunne be om ytterligere informasjon.¹⁵³

Hvor mye opplysninger den avgiftspliktige må gi for at skattemyndighetene har en undersøkelsesplikt, beror selvsagt på en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle. På et overordnet plan synes imidlertid terskelen å ligge nærmere et krav om det må gis nok opplysninger til at skattemyndighetene kan løse det aktuelle avgiftsspørsmålet, enn et krav om

¹⁵² Se SKNA1-2018-168 og SKNS1-2020-112.

¹⁵³ Se SKNA1-2018-168, SKNS1-2019-144, SKNS1-2020-112 og SKNS1-2020-148.

at de må ha nok opplysninger til å ta opp det aktuelle avgiftsspørsmålet.¹⁵⁴ Hvordan læren om skattemyndighetenes undersøkelsesplikt har blitt forstått i forvaltningspraksis på avgiftsrettens område, synes derimot å være såpass varierende at den ikke gir et entydig bilde på hva som er gjeldende rett.

Det kan spørres om man ved overgangen til skatteforvaltningsloven har ment å endre og innskrenke rekkevidden av avgiftspliktiges opplysningsplikt i den forstand at man ved å praktisere en lære om skattemyndighetens undersøkelsesplikt slik den er uttrykk i Lofflandstandarden nå skal operere med en lik terskel for hva som skal til for at de skatte- og avgiftspliktige har oppfylt sine opplysningsplikter. Når regelverket har blitt harmonisert med felles vilkår for ileggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift, er det naturlig at tidligere praksis blir justert med sikte på mer enhetlige vurderinger. Ut fra de underliggende reelle hensynene som begrunner de ulike systemene er det imidlertid mer naturlig at det fortsatt skal stilles strengere krav til den avgiftspliktige enn den skattepliktige.

At det skal mer til for at skattemyndighetene har en undersøkelsesplikt kan begrunnes i at avgiftssystemet er basert på avgiftspliktiges selvdeklarerer, der den avgiftspliktige selv har ansvaret for å sørge for at avgiftsoppgjøret blir korrekt. Skattemyndighetene har, verken før eller etter skatteforvaltningsloven, hatt en rolle ved fastsettingen. Mva-meldingen inneholder vanligvis ikke noe vedlegg eller merknader, men består av et skjema som angir sluttresultatet av de avgiftspliktiges rettsanvendelse uttrykt i et begrenset antall tall.¹⁵⁵ Skattemyndighetene har da i utgangspunktet ikke noen oppfordring til eller grunnlag for å overprøve opplysningene i mva-meldingen og de avgiftsrettslige vurderingene som ligger til grunn for dem.¹⁵⁶

Den avgiftspliktige kan imidlertid ved å inngi tilleggsopplysninger i form av merknader eller vedlegg gi skattemyndighetene en oppfordring til å kontrollere bestemte forhold. Den praktiske konsekvensen av dette er at oppgaven kommer automatisk opp på en liste over mva-meldinger som skal gjennomgås av skattemyndighetene.¹⁵⁷ Når den avgiftspliktige først har inngitt en merknad eller et vedlegg, så er det nærliggende å anta at den avgiftspliktige selv har identifisert at avgiftsspørsmålet kan være uklart eller at den avgiftsrettslige vurderingen som er blitt lagt til

¹⁵⁴ Se f.eks. SKNA1-2019-37 hvor det det uttales at «[d]et ble ikke gitt utfyllende nok informasjon på innsendelestidspunktet til at skattekontoret kunne vurdere hvorvidt vilkårene for tapsføring var oppfylt eller ikke».

¹⁵⁵ Gjems-Onstad (2009) side 125.

¹⁵⁶ Johnsen (2021) side 55.

¹⁵⁷ Farstad (2015) side 367.

grunn i mva-meldingen kan være tvilsom. De avgiftspliktige har en plikt til å sette seg inn i regelverket som gjelder på deres område. Det er da ikke urimelig å kreve av de avgiftspliktige at de, i en situasjon hvor de forventes å forstå at spørsmålet eller vurderingen er tvilsom, gir skattemyndighetene en mulighet til å kunne kontrollere riktigheten av egenfastsettingen. Situasjonen ligger med andre ord tett opp mot en situasjon hvor skattemyndighetene har tatt ut mva-meldingen til kontroll etter sktfvl. § 10-1, selv om det neppe kan kreves en såpass vidtrekkende opplysningsplikt som den avgiftspliktige vil ha i en slik situasjon.

Dersom det oppstilles en lik terskel for hva som skal til for at skatte- og avgiftspliktige har oppfylt sin opplysningsplikt, vil dette også stå i et spenningsforhold med likebehandling- og rettferdighetshensyn ettersom skattesystemet berører en mye videre krets av subjekter enn avgiftssystemet som kun berører næringsdrivende (og offentlig virksomhet). Skattepliktige som ikke er næringsdrivende, som for eksempel lønnstakere og pensjonister, blir da møtt med de samme krav som det stilles til de som er presumptivt bedre egnet til å ivareta sine rettslige interesser. Sett i sammenheng med at de avgiftspliktige også skal anvende et regelverk som i større grad er tilstrebet å være et mer praktikabelt regelverk siden det i mindre grad brukes til å forfølge ikke-fiskale hensyn, er det rimelig å kreve mer av de avgiftspliktige enn de skattepliktige.

Samlet sett tilsier de underliggende reelle hensynene at det fortsatt er grunnlag for å stille strenge krav til de avgiftspliktiges opplysningsplikt. Det er derfor naturlig at det skal mer til for at skattemyndighetene har en undersøkelsesplikt på avgiftsrettens område enn skatterettens område. Hvor terskelen ligger er vanskelig å si. Mye tyder på at den avgiftspliktige må gi mer opplysninger om faktum for å unngå ileggelse av tilleggsavgift enn hva den skattepliktige må gjøre. Terskelen synes derfor å ligge nærmere et krav om at det må gis nok opplysninger til at skattemyndighetene kan *løse det aktuelle avgiftsspørsmålet*, enn et krav om at de må ha nok opplysninger til å *ta opp det aktuelle avgiftsspørsmålet*.

Overgangen til skatteforvaltningsloven har nok – i tråd med uttalelsene i forarbeidene – ført til en lempeligere sanksjonering enn slik skyldkravet var praktisert på avgiftsrettens område, da forholdet mellom avgiftspliktiges opplysningsplikt og skattemyndighetenes undersøkelsesplikt i større grad har blitt en problemstilling. Skattedirektoratets retningslinjer, hvor det ble oppstilt et krav om at den avgiftspliktige skulle gi en utfyllende redegjørelse av faktum og hvordan regelverket var vurdert, gir nok derfor ikke en dekkende beskrivelse av hvor terskelen ligger i dag. Et krav om at den avgiftspliktige må redegjøre for egen regelverksvurdering vil nok gjøre

det lettere for skattemyndighetene å kontrollere riktigheten av de avgiftsrettslige vurderingene som ligger til grunn for fastsettingen, men synes å være svakt begrunnet ettersom mva-meldingen supplert med tilstrekkelige opplysninger om faktum vil gi skattemyndighetene et tilstrekkelig grunnlag for å kunne forstå hvordan den avgiftspliktige har vurdert regelverket.

5 Avsluttende betraktninger

Tanken om å harmonisere forvaltningsreglene for skatt og avgift var nok på flere områder en ønskelig forenkling av et fragmentarisk regelverk. Flere av forvaltningsreglene, som for eksempel reglene om taushetsplikt, habilitet og alminnelige saksbehandlingsregler, er generiske regler som stort sett bygger på de samme hensynene som gjør at det er naturlig å harmonisere regelverket. Dette vil legge til rette for utviklingen av felles retningslinjer og felles praksis ettersom rettsavklaring eller rettsutviklingen knyttet til en skatteart vil kunne skape avklaringer for andre skattearter fordi regelverket er likt og de samme hensynene bak regelverket gjør seg gjeldende på samme måte.

Det kan imidlertid spørres om en full harmonisering av sanksjonsbestemmelsene kan oppnås på skatte- og avgiftsrettens område. Systemene er her bygget opp forskjellig med ulike subjekter som har ulike plikter og ansvar. Dette påvirker opplysningsbehovet og får dermed innvirkning på hvordan sanksjonsbestemmelsen skal tolkes. Som det fremgår av oppgaven har skatte- og avgiftssystemets særpreget gjort at det tradisjonelt sett har vært visse forskjeller mellom tilleggsskatt og tilleggsavgift. Tilleggsskatt har tradisjonelt blitt brukt som et virkemiddel for å sikre at de skattepliktige gir opplysninger til skattemyndighetene slik at de har et grunnlag for å foreta et korrekt skatteoppgjør. Tilleggsavgift har derimot tradisjonelt blitt brukt som et virkemiddel for å sikre at de avgiftspliktige foretar en korrekt beregning og innberetning av avgiften. Ved skatteforvaltningsloven ble ikke skatte- og avgiftspliktiges plikter og ansvar i vesentlig grad endret, og det er dermed naturlig at tilleggsskatt og tilleggsavgift fortsatt skal fungere som virkemidler mot skatte- og avgiftspliktiges ulike plikter og ansvar. Systemenes særpreget gjør at det ikke er like naturlig å legge til rette for å operere med felles retningslinjer og lik praksis på skatte- og avgiftsrettens område.

Det kan derfor spørres om et harmonisert regelverk gjør reglene mindre presise. Når to ulike situasjoner blir regulert med en felles lovtekst, kan viktige nyanser som gjør seg gjeldende i de ulike situasjonene gå tapt. For å sette dette på spissen kan det spørres om det er meningen at en privatperson som ufrivillig opptrer på et område skal møtes med samme krav som en næringsdrivende som frivillig opptrer på et annet område? Dette vil i så fall stå i et spenningsforhold både med hvordan aktsomhetsnormer forstås på de øvrige rettsområdene og likebehandling- og rettferdighetshensyn ettersom to ulike tilfeller blir vurdert likt. Et slikt ønske

har nok heller ikke vært meningen ved utformingen av et felles regelverk på skatte- og avgiftsrettens område.

På et overordnet nivå er skatte- og avgiftspliktiges opplysningsplikt lik i den forstand at det i bunn og grunn dreier seg om et faktumansvar. Dersom den skattepliktige unnlater å gi, eller gir uriktige eller ufullstendige opplysninger om de faktiske forholdene eller de prejudisielle rettsforholdene slik at skattemyndighetenes skatterettsanvendelse blir feil, kan den skattepliktige risikere tilleggsskatt. Tilsvarende kan den avgiftspliktige risikere tilleggsavgift ved en uriktig avgiftsrettsanvendelse dersom den avgiftspliktige unnlater å gi opplysninger eller gir uriktige eller ufullstendige opplysninger om de faktiske forholdene og de prejudisielle rettsforholdene.

Ved spørsmålet om rekkevidden av skatte- og avgiftspliktiges opplysningsplikt, kan imidlertid vurderingen bli ulik fordi skatte- og avgiftsreglene bygger på litt ulike hensyn. Dersom skatte- og avgiftssystemenes særpreg reflekteres i tolkningen av vilkårene for tilleggsskatt og tilleggsavgift i sktfvl. § 14-3, er det nok grunnlag for å hevde at opplysningsplikten er strengere på avgiftsrettens område enn skatterettens område – selv om også dette synspunktet må nyanseres i det konkrete tilfellet. En streng opplysningsplikt vil nok kunne forsvares dersom det dreier seg om profesjonell virksomhet av en stor størrelse, mens et lite enkeltpersonforetak med fare for konkurs og personlig ansvar for innehaver neppe kan vurderes like strengt i et likt tilfelle. Samlet sett er det en del som tilsier at de nyanseforskjellene som gjør seg gjeldende ved bruk av tilleggsskatt og tilleggsavgift på skatte- og avgiftsrettens område burde blitt undersøkt grundigere i lovens forarbeider før sanksjonshjemlene ble harmonisert i sktfvl. § 14-3.

Kilderegister

Lover, forskrifter og konvensjoner

| | |
|---|--|
| Grunnloven | Lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov |
| Den europeiske menneskerettighetskonvensjonen | Konvensjon om beskyttelse av menneskerettighetene og de grunnleggende friheter, Roma, 4. november 1950 |
| Forvaltningsloven | Lov 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker |
| Ligningsloven | Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning |
| Skatteloven | Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt |
| Straffeloven | Lov 20. mai 2005 nr. 28 om straff |
| Merverdiavgiftsloven | Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift |
| Skatteforvaltningsloven | Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning |
| Skatteforvaltningsforskriften | Forskrift 23. november 2016 nr. 1360 til skatteforvaltningsloven |

Forarbeider

| | |
|----------------------------|---|
| Ot.prp. nr. 29 (1978–1979) | Om ligningslov og endringer andre lover |
| NOU 1991: 30 | Forbedret merverdiavgiftslov |
| NOU 2003: 7 | Tilleggsskatt m.m. |
| Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) | Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt) |

| | |
|------------------------|--|
| NOU 2009: 4 | Tiltak mot skatteunndragelser |
| Prop. 38 L (2015-2016) | Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) |
| NOU 2016: 5 | Omgåelsesregel i skatteretten: Lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten |
| Prop. 1 S (2022–2023) | Statsbudsjettet for budsjettåret 2023 |

Rettsavgjørelser og forvaltningspraksis

Høyesterett

Rt-1990-1293 (Ytterbøe)

Rt-1992-1588 (Loffland)

Rt-1995-1883 (Slørdal)

Rt-1997-1430 (Elf)

Rt-1999-1087 (Baker Hughes I)

Rt-2000-996 (Bøhler)

Rt-2001-512

Rt-2002-509 (Orskurd)

Rt-2005-577 (Baker Hughes II)

Rt-2006-333 (Tuva Eiendom)

Rt-2006-404 (Invensys)

Rt-2006-1409

Rt-2008-1409 (Sørum)

Rt-2009-813 (Gaard/Tveit)

Rt-2012-1547

Rt-2012-1648 (Statoil ASA)

Rt-2012-1547 (Norwegian Claims Link)

Rt-2014-1281

Rt-2015-652 (Telenor)

HR-2016-1179-A (Transocean)

HR-2016-1982-A (Norisol)

HR-2017-1851-A (Skårer Syd)

HR-2019-273-A

HR-2020-2200-A

Lagmannsretter

LB-2018-171347

Skatteklagenemnda

KMVA-2015-8464

SKNA1-2018-19

SKNA2-2018-31

SKNA1-2018-69

SKNA1-2018-96

SKNS1-2018-116

SKNA1-2018-168

SKNA1-2019-37

SKNA2-2019-40

SKNS1-2019-84

SKNS1-2019-119

SKNS1-2019-144

SKNS1-2020-112

SKNS1-2020-148

SKNS1-2021-24

SKNS1-2021-44

SKNS1-2022-32

Administrative uttalelser

USKD-2014-52: Reviderte retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven av 21. oktober 2014.

Litteratur

- | | |
|----------------------|--|
| Farstad (2015) | Farstad, Snorre, «Ny skatteforvaltningslov – konsekvenser ved overgang til egenfastsettingsmodell», <i>Tidsskrift for skatterett hefte 4</i> 2015 side 339–373 |
| Folkvord mfl. (2021) | Folkvord, Benn, Eivind Furuseth og Ole Gjems-Onstad, <i>Norsk Bedriftsskatterett</i> , 11. utgave, Gyldendal 2021 |
| Fredriksen (2008) | Fredriksen, Ola, «Høyesteretts anvendelse av ligningspraksis som rettskilde», <i>Skatterett</i> 2008 side 224–260 |
| Gjems-Onstad (2009) | Gjems-Onstad, Ole, «Omgåelse og merverdiavgift», <i>Skatterett</i> 2009 side 115–142 |

- Gjems-Onstad og Matre (2011) Gjems-Onstad, Ole og Hugo P. Matre, *Skatteprosess*, 1. utgave, Gyldendal Akademisk 2011
- Gjems-Onstad mfl. (2016) Gjems-Onstad, Ole, Tor. S Kildal, Cecilie Aasprong Dynes, Anders B. Mikkelsen, Roy K. Kristensen, *MVA-kommentaren*, 5. utgave, Gyldendal Juridisk 2016
- Gjems-Onstad mfl. (2020) Gjems-Onstad, Ole, Tor S. Kildal, Cecilie Aasprong Dyrnes og Anders B. Mikelsen, *Lærebok i merverdiavgift*, 6. utgave, Gyldendal 2020
- Harboe mfl. (2015) Harboe, Einar, Truls Leikvang og Rino S. Lystad, *Ligningsloven kommentarutgave*, 7. utgave, Universitetsforlaget 2015
- Harboe og Bugge (2017) Harboe, Einar og Marianne Brockmann Bugge, *Skatteforvaltningsloven kommentarutgave*, 1. utgave, Universitetsforlaget 2017
- Johnsen (2021) Ann Johnsen, *Skattesvik*, Universitetsforlaget 2021
- Merverdiavgiftshåndboken (2016) Skattedirektoratet, *Merverdiavgiftshåndboken*, 12. utgave, Gyldendal 2016
- Monsen (2012) Monsen, Erik, *Innføring i juridisk metode og oppgaveteknikk*, Cappelen Damm Akademisk 2012
- Nygaard (2004) Nygaard, Nils, *Rettsgrunnlag og standpunkt*, 2. utgave, Universitetsforlaget 2004
- Zimmer (2010) Zimmer, Frederik, «Hva er anvendelsesområdet for ligningsloven § 8-1», *Utvalget for skattesaker 2010* side 1073–1079
- Zimmer (2021) Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 9. utgave, Universitetsforlaget 2021