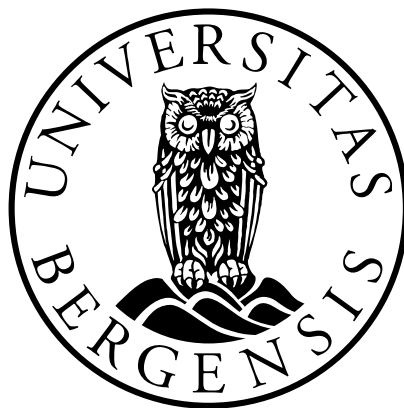


# Er det rom for skyldvurderinger ved ileggelse av ordinær tilleggs­skatt?

*Opplysningsplikten der den skattepliktige forstår eller burde  
forstå at skattefastsettingen er tvilsom eller feil*

Kandidatnummer: 118

Antall ord: 13 835



JUS399 Masteroppgave  
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

7. juni 2021



# Innholdsfortegnelse

<b>1</b>	<b>Innledning .....</b>	<b>3</b>
1.1	Problemstillingen.....	3
1.2	Avgrensninger .....	6
1.3	Oppgavens oppbygning .....	6
<b>2</b>	<b>Sentrale hensyn, metode og rettskildebilde.....</b>	<b>7</b>
2.1	Skatteforvaltningsretten som spesiell forvaltningsrett .....	7
2.2	Juridisk metode på skatteforvaltningsrettens område.....	9
2.3	Overblikk over relevante rettskilder .....	10
<b>3</b>	<b>Vilkår for og unntak fra ileggelse av tilleggsskatt.....</b>	<b>12</b>
3.1	Presentasjon av vilkårene i § 14-3 første ledd .....	12
3.2	Når foreligger det en “uriktig eller ufullstendig opplysning”? .....	13
3.2.1	Hvilke forhold må den skattepliktige gi “opplysning” om?.....	13
3.2.2	Når er opplysningen “uriktig” eller “ufullstendig”? .....	14
3.3	Unntak fra tilleggsskatt.....	15
<b>4</b>	<b>Kommer skyldvurderinger inn i vurderingen av om det foreligger “uriktig eller ufullstendig opplysning”? .....</b>	<b>17</b>
4.1	Utgangspunktet: Loffland-standarden .....	17
4.2	Kan subjektive forhold hos den skattepliktige skjerpe eller senke kravene som i utgangspunktet stilles etter den objektive normen? .....	20
4.3	Tilfeller der den skattepliktige forstår eller burde forstå at fastsettingen sannsynligvis er tvilsom eller feil .....	22
4.4	Tilfeller der den skattepliktige forstår eller burde forstå at fastsettingen åpenbart er tvilsom eller feil .....	30
4.5	Kreves det mer av den skattepliktige etter overgangen fra vedtaksmodellen til egenfastsettingsmodellen?.....	33
<b>5</b>	<b>Kommer skyldvurderinger inn i vurderingen av om det foreligger unnskyldelige forhold eller unntak? .....</b>	<b>36</b>
5.1	Unnskyldelige forhold etter § 14-3 andre ledd .....	36
5.2	Unntakene i § 14-4 .....	40
<b>6</b>	<b>Konklusjon.....</b>	<b>43</b>
	<b>Kilderegister .....</b>	<b>45</b>

# 1 Innledning

## 1.1 Problemstillingen

Problemstillingen i oppgaven er om det er rom for skyldvurderinger ved ileggelse av ordinær tilleggsatt.

Det finnes ingen legaldefinisjon av skyldbegrepet, og innholdet i en skyldvurdering kan variere ut fra rettsområde og sammenheng.<sup>1</sup> Generelt innebærer skyld at vedkommende har handlet i strid med forsvarlig opptreden på et område, og at han ut fra sine personlige forutsetninger kan klandres for å ikke ha handlet annerledes.<sup>2</sup> Ved objektivt ansvar anses man derimot i visse tilfeller ansvarlig uavhengig av skyld.<sup>3</sup> Mens objektivt ansvar kun forutsetter at vilkårene for ansvar objektivt sett er oppfylt, dvs. uavhengig av forhold hos den konkrete personen, innebærer skyldansvar i tillegg en subjektiv vurdering av hva vedkommende forsto eller burde forstått, og dermed kan klandres for.<sup>4</sup> Med skyldvurderinger menes her elementer som vanligvis får betydning ved konstatering av skyld, for eksempel i en uaktsomhetsvurdering. Det nærmere innholdet i eventuelle skyldvurderinger ved ileggelse av ordinær tilleggsatt vil forklares løpende i oppgaven.

Skatteforvaltningsloven (sktfvl.)<sup>5</sup> § 8-1 sier at skattepliktige må gi “riktige og fullstendige opplysninger” og “skal opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil.” Skattepliktige har altså en alminnelig opplysningsplikt til skattemyndighetene.

Ordinær tilleggsatt er én av flere sanksjoner som kan ilegges ved brudd på opplysningsplikten.<sup>6</sup> Ifølge sktfvl. § 14-3 første ledd ilegges ordinær tilleggsatt dersom skattepliktige gir “uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktig opplysning, når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler.”

---

<sup>1</sup> Rt. 2004 s. 499 avsnitt 32 viser for eksempel at det skal mindre til for at en handling regnes som uaktsom i privatrettslig enn i strafferettslig sammenheng.

<sup>2</sup> Se for eksempel Ot.prp. nr. 90 (2003–2004) s. 426, Rt. 2009 s. 6, Rt. 1970 s. 1427 og Rt. 1974 s. 1.

<sup>3</sup> I erstatningsretten har det for eksempel blitt utviklet et ulovfestet objektivt ansvar gjennom langvarig høyesterettspraksis, jf. blant annet Rt. 1907 s. 715 (vannledning), Rt. 1926 s. 899, Rt. 1927 s. 651 og Rt. 2014 s. 656.

<sup>4</sup> Se for eksempel Ot.prp. nr. 90 (2003–2004) s. 426, Andenæs (2016) s. 217 og Kjønsstad (2005) s. 104 flg.

<sup>5</sup> Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven).

<sup>6</sup> Se for eksempel NOU 2003: 7 s. 100, Prop. 38 L (2015–2016) s. 202 og Rt. 1992 s. 1588 (Loffland) s. 1592.

Tilleggsskatten er “20 prosent av den skattemessige fordelingen som er eller kunne ha vært oppnådd”, jf. § 14-5 første ledd. Det gjøres imidlertid unntak fra tilleggsskatt når “skattepliktiges (...) forhold må anses unnskyldelig”, jf. § 14-3 andre ledd.

Ordlyden i § 14-3 første ledd stiller ikke krav om at den skattepliktige har utvist skyld. Tilleggsskatt ilegges der opplysningsplikten er “uriktig eller ufullstendig”, noe som tilsier at vurderingen skal foretas ut fra hva som er riktig skattlegging.<sup>7</sup> Det gir en objektiv vurdering; dersom opplysning(e) er “uriktig eller ufullstendig”, skal det i utgangspunktet ilegges ordinær tilleggsskatt.

Ordlydstolkningen underbygges av at ved illeggelse av skjerpet tilleggsskatt, en annen reaksjon på opplysningssvikt hvor satsen er ytterligere “20 eller 40 prosent”, stilles det uttrykkelig krav om at den skattepliktige “forsettlig eller grovt uaktsomt” har gitt skattemyndighetene uriktig eller ufullstendig opplysning, jf. § 14-6 første ledd, jf. tredje ledd. Videre kan det ved opplysningssvikt ilegges straff etter straffeloven (strl.)<sup>8</sup> §§ 378-380, som også stiller krav om grov uaktsomhet eller forsett, jf. strl. §§ 21 og 380. Dersom det skulle vært et tilsvarende krav til skyld ved illeggelse av ordinær tilleggsskatt, hadde det vært nærliggende at det sto eksplisitt i bestemmelsen.

I forarbeidene til § 14-3 uttalte departementet at:

“Det betyr en videreføring av dagens *objektive modell med unnskyldningsgrunner*, som da får anvendelse på hele skatte- og avgiftsområdet. En slik ordning legger til rette for større grad av likebehandling av skattepliktige. Et krav til subjektiv skyld i form av uaktsomhet hos den skattepliktige er mer skjønnspreget og kan lettere føre til forskjellsbehandling. (...) Etter departementets oppfatning vil den foreslåtte ordningen være enklere å praktisere enn en ordning med krav om subjektiv skyld”, jf. Prop. 38 L (2015–2016) s. 16 (min utheving).

Departementet tok uttrykkelig avstand fra et krav til skyld i form av uaktsomhet ved illeggelse av ordinær tilleggsskatt. Både ordlyden og forarbeidene tilsier dermed at det er tale om en

---

<sup>7</sup> Stoveland (2020) note 688.

<sup>8</sup> Lov 20. mai 2005 nr. 28 om straff (straffeloven).

objektiv vurdering, og at ordinær tilleggsatt illegges uavhengig av om skattepliktige har utvist skyld. Ordlyden og forarbeidene er i tillegg rettskilder som vektlegges tungt.<sup>9</sup>

På den andre siden viser departementet til at det finnes unnskyldningsgrunner, i tillegg til at § 8-1 som nevnt stiller krav om at den skattepliktige opptrer “aktsomt og lojalt”, noe som kan minne om mer subjektive vurderinger. For uaktsomhetsvurderingen sier forarbeidene til straffeloven at også vurderingen av om “handlingen fraviker normen for forsvarlig atferd, skal være *objektiv* og ta utgangspunkt i hva en alminnelig fornuftig og samvittighetsfull person ville ha gjort i en tilsvarende situasjon”, jf. Ot.prp. nr. 90 (2003–2004) s. 426 (min utheving). Videre står det det sentrale deretter blir om det finnes “forhold som gjør at personen (...) likevel ikke kan klandres.” Uaktsomhetsvurderingen tar altså utgangspunkt i en objektiv vurdering, mens subjektive forhold trekkes inn i vurderingen av om vedkommende likevel ikke kan klandres. At det ved illeggelse av tilleggsatt er tale om en “objektiv modell”, er derfor ikke nødvendigvis det samme som et objektivt ansvar.

Det uttales også i forarbeidene til skatteforvaltningsloven at “klart illojale tilpasninger vil innebære brudd på opplysningsplikten, selv om opplysningen i seg selv ikke kan sies å være uriktig”, jf. Prop. 38 L (2015–2016) s. 213. Skatteklagenemnda har for eksempel ilagt tilleggsatt i tilfeller hvor uriktig fastsetting ble ansett klart illojalt, selv om de faktiske opplysningene ikke i seg selv var uriktige eller ufullstendige, jf. for eksempel SKNS1-2020-105. Dette kan tyde på at det kan ha betydning for opplysningsplikten at den skattepliktige kan klandres for sin handlemåte.

I tillegg er det flere saker hvor Høyesterett indikerer at det er visse atferdsnormer om hvordan den skattepliktige burde oppføre seg. I Rt. 2009 s. 813 (Gaard/Tveit) avsnitt 82 uttales det for eksempel at det vurderes hvilke opplysninger den skattepliktige «burde ha gitt». Det avgjørende var “hvilken *konkret oppfordring* skattyteren hadde til å gi den aktuelle opplysningen eller å legge fram det aktuelle dokumentet”, jf. avsnitt 84 (min utheving). Dette kan tolkes som at subjektive forhold får betydning i vurderingen, slik som i en uaktsomhetsvurdering.

Oppgaven skal forsøke å avklare om det til tross for ordlyden og departementets uttalelse om at det ikke stilles krav til skyld i form av uaktsomhet, likevel er rom for skyldvurderinger ved

---

<sup>9</sup> Se punkt 2.2.

ileggelse av ordinær tilleggsatt. Det nærmere innholdet i eventuelle skyldvurderinger vil som nevnt forklares løpende i oppgaven. Det er blant annet spørsmål om det har betydning for opplysningsplikten at den skattepliktige forstår eller burde forstå at skattefastsettingen er tvilsom eller feil, og om vurderingen av ileggelse av tilleggsatt inneholder andre elementer som for eksempel finnes i en uaktsomhetsvurdering.

## **1.2 Avgrensninger**

Problemstillingen avgrensner mot en nærmere redegjørelse for skyldvurderingene ved skjerpet tilleggsatt og straff etter straffeloven. Oppgaven omhandler ordinær tilleggsatt etter sktfvl. § 14-3, hvor det er klart at verken ordlyden eller andre kilder stiller krav om forsett eller grov uaktsomhet. Det fokuseres mest på eventuelle ulikheter og likheter mellom ileggelse av ordinær tilleggsatt og en uaktsomhetsvurdering, men det skal også vurderes om ulike grader av skyld kan få betydning for opplysningsplikten i relasjon til ordinær tilleggsatt.

Videre avgrensnes oppgaven i hovedsak til formues- og inntektssatt, mens merverdiavgift i noen grad vil trekkes inn for sammenligning, se sktfvl. § 1-1 bokstav a.

## **1.3 Oppgavens oppbygning**

Oppgaven vil først redegjøre for noen sentrale hensyn og metode på skatteforvaltningsrettens område, samt gi et overblikk over relevante rettskilder for temaet, se punkt 2. I punkt 3 presenteres vilkår for og unntak fra ileggelse av tilleggsatt, særlig vilkåret “uriktig eller ufullstendig opplysning” i § 14-3 første ledd.

Hoveddelen av oppgaven er om og eventuelt hvordan skyldvurderinger kommer inn i vurderingen av ileggelse av tilleggsatt etter § 14-3 første ledd, se punkt 4, og i vurderingen av om det foreligger unnskyldelige forhold eller unntak etter § 14-3 andre ledd og § 14-4, se punkt 5.

I punkt 6 vil jeg samle trådene og komme med en konklusjon.

## 2 Sentrale hensyn, metode og rettskildebilde

### 2.1 Skatteforvaltningsretten som spesiell forvaltningsrett

Skatteforvaltningsloven gjelder for behandling av saker etter skatteloven (sktl.),<sup>10</sup> som gir regler om norske og internasjonale rettssubjekters skatteplikt til Norge. Den mer generelle forvaltningsloven (fvl.)<sup>11</sup> gjelder ikke, jf. sktfvl. § 1-3.

Forvaltningsloven oppstiller en utredningsplikt for andre forvaltningsorganer, hvor utgangspunktet er at forvaltningen skal påse at “saken er så godt opplyst som mulig før vedtak treffes”, jf. fvl. § 17 første ledd. Skattemyndighetene har også en viss undersøkelsesplikt der den skattepliktige har oppfylt sin opplysningsplikt, som er utviklet gjennom høyesterettspraksis.<sup>12</sup>

Skatteforvaltningen bygger imidlertid på et selvdeklareringsprinsipp, som innebærer at det hovedsakelig er den skattepliktiges ansvar å gi opplysninger og fastsette sin skatt.<sup>13</sup> Prinsippet er blant annet begrunnet i effektivitetshensyn og hensynet til masseforvaltning. Ettersom skatter og avgifter angår de fleste norske borgere og næringsdrivende, er det praktisk umulig for skattemyndighetene å fastsette alle skattegrunnlag og beregninger.<sup>14</sup> I tillegg er det den skattepliktige som kjenner egne forhold best og som mest effektivt kan fastsette sine skatter og avgifter.<sup>15</sup> Det var dermed gode grunner til å fravike utgangspunktet i fvl. § 17 når det gjelder skatteforvaltningen, og legge mer ansvar over på den skattepliktige.

Etter skatteforvaltningsloven gjelder en fastsettingsmodell som kalles egenfastsettingsmodellen.<sup>16</sup> Modellen innebærer at den skattepliktige selv fastsetter skattegrunnlaget gjennom å rapportere inn opplysninger, mens myndighetene har ansvar for å

---

<sup>10</sup> Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

<sup>11</sup> Lov 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven).

<sup>12</sup> Se blant annet Rt. 1992 s. 1588 (Loffland) s. 1592-1593 og Rt. 1995 s. 1883 (Slørdahl) s. 1891-1892.

<sup>13</sup> Prop. 38 L (2015–2016) s. 23.

<sup>14</sup> Ibid s. 23.

<sup>15</sup> Ibid s. 23.

<sup>16</sup> Ibid s. 108 flg.



beregne skatten basert på opplysningene. Det er først der skattemyndighetene eventuelt foretar kontroll og saksbehandling av fastsettingen, at myndighetene har “en viss plikt til å gjennomføre egne undersøkelser og innhente ytterligere opplysninger for å skaffe seg et forsvarlig grunnlag for fastsettingen. Undersøkelsesplikten rekker imidlertid ikke særlig langt”, jf. Prop. 38 L (2015–2016) s. 172.

Det norske skattesystemet er altså i stor grad basert på tillit til at den skattepliktige oppfyller opplysningsplikten og betaler den skatten de er pålagt etter skattereglene.<sup>17</sup> Dette innebærer imidlertid en risiko for at skattepliktige foretar ulovlige skatteunndragelser eller -omgåelser, og gir uriktige eller ufullstendige opplysninger om sine skattemessige forhold. Ettersom skattemyndighetene ikke har mulighet til å kontrollere alle skattepliktige, vil det være et ukjent omfang tilfeller av unndragelser og omgåelser som ikke blir oppdaget. Økokrim anser skattekriminalitet som en av de største truslene i Norge når det gjelder økonomisk kriminalitet.<sup>18</sup>

Trusselen om sanksjoner ved opplysningssvikt gir skattepliktige en sterkere oppfordring til å oppfylle opplysningsplikten, og bidrar dermed til å sikre det nødvendige samarbeidet mellom de skattepliktige og skattemyndighetene. Sanksjon ved pliktbrudd gjør at opplysningsplikten oppleves mer som en reell plikt. Det opprettholder også skattesystemets legitimitet og tillit blant allmennheten, fordi det forsikrer de skattepliktige om at alle andre enten betaler skatten de er pålagt eller risikerer sanksjoner. Tillit til skattesystemet er avgjørende for statens inntekter og finansieringen av velferdssystemet. Tilleggsskatten fungerer også som en erstatning for arbeidet og omkostningene som opplysningssvikten påfører det offentlige.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> Prop. 38 L (2015–2016) punkt 14.1 s. 87.

<sup>18</sup> Økokrims trusselvurdering (2020) s. 33. I 2018 ble skatte- og avgiftskriminalitet ansett som den største trusselen i Norge, jf. Økokrims trusselvurdering (2018) s. 18.

<sup>19</sup> Ot.prp. nr. 29 (1978–79) s. 44.

## 2.2 Juridisk metode på skatteforvaltningsrettens område

Ettersom skatteforvaltningsretten er en juridisk disiplin, kommer alminnelig juridisk metode til anvendelse, med de prinsipper som der gjelder for relevans, slutning og vekting av tolkningsbidrag fra ulike rettskilder.<sup>20</sup>

Tilleggsskatt er klart et “inngrep overfor den enkelte”, jf. Grunnloven (Grl.)<sup>21</sup> § 113. Det forvaltningsrettslige legalitetsprinsippet kommer derfor til anvendelse, noe som innebærer strengere krav til tolkningen av inngrepshjemler enn i juridisk metode ellers.<sup>22</sup> Samtidig har Høyesterett lagt til grunn at tilleggsskatt ikke er straff etter Grl. § 96, slik at det strafferettslige legalitetsprinsippet ikke kommer til anvendelse, jf. blant annet HR-2016-1982-A (Norisol). Kravene etter det forvaltningsrettslige legalitetsprinsippet skjerpes likevel i takt med inngrepets alvorlighet, noe som tilsier at det er strengere krav til hjemmelen for en relativt streng reaksjon som tilleggsskatt.<sup>23</sup> Videre anses tilleggsskatt som straff etter EMK,<sup>24</sup> som også oppstiller en rekke rettssikkerhetsgarantier for de skattepliktige.<sup>25</sup> Oppgaven vil ikke redegjøre nærmere for kravene etter legalitetsprinsippet eller EMK, men dette viser at det må legges stor vekt på skattepliktiges rettssikkerhet, herunder forutberegnelighet.

I skatteforvaltningsretten, som ellers i juridisk metode, tas det utgangspunkt i lovtekst der det finnes. Ved lovtolkningen vektlegges videre lovens forarbeider og formål tungt.<sup>26</sup>

Høyesterettspraksis spiller også en sentral rolle både for rettsavklaring og rettsutvikling, og reglene om tilleggsskatt har hovedsakelig blitt utviklet i rettspraksis.<sup>27</sup> Skattemyndighetenes praksis har derimot liten vekt, med mindre den er langvarig og konsistent, eller har fått vekt gjennom rettspraksis.<sup>28</sup>

---

<sup>20</sup> Se blant annet Nygaard (2004) og Monsen (2012).

<sup>21</sup> Lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven).

<sup>22</sup> Rt. 1990 s. 1293 (Ytterbøe) s. 1295 og Rt. 2005 s. 577 (Baker Hughes) avsnitt 34.

<sup>23</sup> Dette fremgår blant annet av at Høyesterett i Rt. 2005 s. 577 (Baker Hughes) avsnitt 34 uttaler at “legalitetsprinsippet (...) ikke står like sterkt når det gjelder periodisering av kostnader som når det gjelder skatteplikt.” Tilleggsskatt er et større inngrep enn skatteplikt.

<sup>24</sup> Konvensjon om beskyttelse av menneskerettighetene og de grunnleggende friheter, Roma, 4. november 1950 (Den europeiske menneskerettighetskonvensjonen).

<sup>25</sup> Rt. 2010 s. 1121, jf. EMDs dom Sergey Zolotukhin mot Russland [GC] no. 14939/03.

<sup>26</sup> Se for eksempel Rt. 1992 s. 1588 (Loffland), hvor det på s. 1592 ble argumentert med at “[e]ndringsreglene tar sikte på å oppnå riktige ligningsresultater og medvirke til at like tilfeller blir behandlet likt.”

<sup>27</sup> Blant annet reglene om opplysningsplikten og om den skattepliktiges ansvar for medhjelpers handlinger, jf. Prop. 38 L (2015–2016) s. 88 flg. og 214.

<sup>28</sup> I Rt. 1975 s. 992 (Hjelmaas-Larsen) avviste for eksempel Høyesterett at den administrative praksisen var bindende, blant annet fordi praksisen var for kortvarig og ikke entydig.

Hensynet til likebehandling og effektivitet i skatteforvaltningen taler for enkle og skjematiske regler for ileggelse av tilleggsskatt.<sup>29</sup> Ileggelse av tilleggsskatt på objektivt grunnlag vil være enklere å praktisere enn et krav om skyld. På den andre siden er skatteretten uoversiktlig og komplisert, og det kan være store individuelle forskjeller mellom de skattepliktige. Det er viktig at reglene oppfattes som rettferdige og forutberegnelige, slik at skattepliktiges rettssikkerhet og tillit til skattesystemet ivaretas.

## 2.3 Overblikk over relevante rettskilder

Den skattepliktiges opplysningsplikt og tilleggsskatt ved pliktovretredelse reguleres som nevnt av henholdsvis sktfvl. §§ 8-1 og 14-3.<sup>30</sup> Skatteforvaltningsloven trådte i kraft 01.01.2017. Loven skulle samle “forvaltningsreglene for skatt og avgift (...) i én uttømmende skatteforvaltningslov”, for å skape økt “tilgjengelighet” og “rettssikkerhet”, jf. Prop. 38 L (2015–2016) s. 11. Den erstattet den tidligere ligningsloven (lignl.),<sup>31</sup> samt en rekke skatteforvaltningsregler i andre lover, blant annet i merverdiavgiftsloven (mval.).<sup>3233</sup>

Når det gjelder bestemmelsene om opplysningsplikt og tilleggsskatt, viderefører skatteforvaltningsloven reglene i lignl. §§ 4-1 (alminnelig opplysningsplikt), 10-2 (tilleggsskatt) og 10-3 nr. 1 (unnskyldelige forhold).<sup>34</sup> Forarbeidene, rettspraksis og andre rettskilder tilknyttet ligningsloven er dermed fortsatt relevante for bestemmelsene i sktfvl. §§ 8-1 og 14-3.

Tilleggsavgift ble tidligere ilagt med hjemmel i mval. § 21-3, som hadde som vilkår at avgiftssubjektet “forsettlig eller uaktsomt” hadde overtrådt “denne loven eller forskrifter gitt i medhold av loven”. Ileggelse av tilleggsavgift skjer nå etter sktfvl. § 14-3, slik som tilleggsskatt.<sup>35</sup> Det var likevel “ikke tilsiktet at denne endringen skal føre til en skjerping av tilleggsskattereglene” på dette området, jf. Prop. 38 L (2015–2016) s. 214.

---

<sup>29</sup> Prop. 38 L (2015–2016) s. 23.

<sup>30</sup> Se punkt 1.1.

<sup>31</sup> Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven).

<sup>32</sup> Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).

<sup>33</sup> Prop. 38 L (2015–2016) s. 11.

<sup>34</sup> Ibid s. 250 og s. 263-264.

<sup>35</sup> Ibid s. 214.

Egenfastsettingsmodellen ble innført for formues- og inntektsskatt ved vedtakelsen av skatteforvaltningsloven, og innebærer at den skattepliktige fastsetter sitt skattegrunnlag.<sup>36</sup> Etter ligningsloven gjaldt opprinnelig vedtaksmodellen, som i utgangspunktet innebar at skattemyndighetene traff et vedtak hvor de både fastsatte skattegrunnlaget og beregnet skatten basert på skattepliktiges opplysninger. Oppgaven vil drøfte den nærmere betydningen av endringen av fastsettingsmodell i punkt 4.5.

Videre kan rettskildene tilknyttet endring av skattefastsetting ved myndighetsfastsettelse være relevante for ileggelse av tilleggsskatt. Etter lignl. § 9-5 nr. 1 hadde skattemyndighetene en viss endringsadgang, og fristen for endring var i utgangspunktet “ti år”, jf. § 9-6 nr. 1. Ved endringer til ugunst for den skattepliktige, var imidlertid fristen “to år (...) når han ikke hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger”, jf. nr. 3 bokstav a. Ordlyden “uriktige eller ufullstendige opplysninger” i lignl. § 9-6 nr. 1 var likelydende som vilkåret for ileggelse av tilleggsskatt etter lignl. § 10-2 første ledd og sktfvl. § 14-3 første ledd. En lik ordlyd, særlig innen samme lov, tilsier at vilkårene skal tolkes likt. Forarbeidene viser til at vilkårene var “tilnærmet samsvarende”, jf. Prop. 38 L (2015–2016) s. 177.<sup>37</sup>

Det følger også av forarbeidene at “[s]pørsmålet 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”, jf. Prop. 38 L (2015–2016) s. 93. I forkant av dette sitatet gjennomgikk departementet tidligere praksis om opplysningsplikten, herunder dommer som gjaldt endringsadgang, se s. 88-89. Dermed kan rettskilder knyttet til lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a være retningsgivende for sktfvl. § 14-3.

Det er altså et bredt spekter av forarbeider, praksis fra Høyesterett og skatteforvaltningen, teori og hensyn som er aktuelle for temaet. Den nærmere relevansen og vekten av kilder vurderes konkret der det kan være tvil om overføringsverdien til tilleggsskatt.

---

<sup>36</sup> Se punkt 2.1.

<sup>37</sup> Se også NOU 2003: 7 s. 33 og Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) s. 36 og 37.

# 3 Vilkår for og unntak fra ileggelse av tilleggsskatt

## 3.1 Presentasjon av vilkårene i § 14-3 første ledd

Skftvl. § 14-3 første ledd sier at tilleggsskatt ilegges “skattepliktig og trekkpliktig som nevnt i § 8-8 første og andre ledd” som “gir uriktig eller ufullstendig opplysning” til “skattemyndighetene” eller “unnlater å gi pliktig opplysning” “når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler.”

De som er “skattepliktig” er “fysisk eller juridisk person som skal svare eller få kompensert skatt”, jf. § 1-2 bokstav b. “[T]rekkpliktig” er ifølge § 8-8 første og annet ledd “[a]rbeidsgivere som skal foreta lønnstrekk for skatt etter (...) (kildeskatteordning)” og visse tilfeller der noen “skal engasjere utenlandsk artist”. Med “skattemyndighetene” menes “myndigheter som nevnt i kapittel 2”, jf. 1-2 bokstav c.

Vilkåret “gir” viser til en aktiv handling fra den skattepliktiges side, i motsetning til vilkåret “unnlater å gi”, hvor den skattepliktige holder tilbake opplysningene. Ifølge Prop. 38 L (2015–2016) s. 214 er det også “lang praksis for at skattyter svarer for medhjelperes (...) handlinger ved vurderingen av om det skal ilegges ordinær tilleggsskatt”, og det er “klart at den skattepliktige må identifiseres med eventuelle feil som disse har begått.”

Det er vilkårene “uriktig eller ufullstendig opplysning” som utgjør hovedtyngden i oppgaven. Dette behandles derfor nærmere nedenfor.<sup>38</sup> Alternativet “unnlater å gi pliktig opplysning” sikter til tilfeller hvor opplysningen er gitt for sent eller ikke er gitt i det hele tatt, og vil ved unnlatelse av å gi tilleggsopplysninger også kunne utgjøre en “ufullstendig opplysning”.<sup>39</sup>

Ordlyden at opplysningssvikten “kan føre til skattemessige fordeler” tilsier at tilleggsskatt bare ilegges der svikten enten medfører at den skattepliktige betaler for lav skatt, eller en *mulighet* for at det betales for lav skatt. Det er ikke avgjørende om det faktisk har medført fordeler, jf. “kan”. En slik forståelse støttes også av NOU 2003: 7 s. 155, hvor det presiseres

---

<sup>38</sup> Se punkt 3.2 flg.

<sup>39</sup> I Rt. 1996 s. 1270 (Nopec) ble for eksempel den skattepliktige ansett å ha gitt “ufullstendig opplysning” etter at de unnlot å fremlegge en garanti.

at det må være “tilstrekkelig at de uriktige eller ufullstendige opplysninger er relevante for et beskatningskriterium”. Det er en viss uenighet i teorien om sammenhengen mellom skatteplikt og opplysningsplikt, men oppgaven går ikke nærmere inn på dette.<sup>40</sup>

Skattemyndighetene har ifølge Innst. O. nr. 44 (1979–1980) s. 26 “bevisbyrde (...) ved ileggelse av tilleggsskatt.” I Rt. 2008 s. 1409 (Sørum), som gjaldt ileggelse av tilleggsskatt etter lignl. § 10-2, kom Høyesteretts flertall (dissens 7-4) til at det kreves “klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene i § 10-2 første ledd er oppfylt”, jf. avsnitt 68. Praksisen er forutsatt videreført i skatteforvaltningsloven.<sup>41</sup>

## **3.2 Når foreligger det en “uriktig eller ufullstendig opplysning”?**

### **3.2.1 Hvilke forhold må den skattepliktige gi “opplysning” om?**

En naturlig forståelse av “opplysning” er at opplysningsplikten gjelder faktiske forhold av skattemessig betydning, og ikke hvilke rettsvirkninger forholdene innebærer. Dette følger også av forarbeidene til ligningsloven, hvor det uttales at loven bygde på en “sondring mellom feil i det faktiske grunnlag og feil i rettsanvendelse eller skjønnsutøvelse”, men likevel slik at en feilaktig oppfatning av “skattyterens konkrete rettsstilling etter rettsregler utenfor skatteretten” i denne sammenheng likestilles med en faktisk feil, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978–1979) side 109.<sup>42</sup>

Departementet gir også i Prop. 38 L (2015–2016) gjennomgående uttrykk for at opplysningsplikten gjelder faktiske forhold. På s. 114 uttaler de for eksempel at “de skattepliktige også etter gjeldende regler har plikt til å gi alle relevante opplysninger til Skatteetaten. De må da plassere påstandene i de relevante postene i selvangivelsen, og de må foreta en vurdering av hvilke opplysninger som er relevante.” Det er naturlig å oppfatte som

---

<sup>40</sup> Se blant annet Eriksen (2016), Harboe (2016) og Johnsen (2018).

<sup>41</sup> Prop. 38 L (2015–2016) s. 223.

<sup>42</sup> Forarbeidsuttalelsen er også gjengitt i Rt. 2012 s. 1648 (Statoil ASA) avsnitt 40.

at det er faktiske forhold det må opplyses om, men at den skattepliktige må ha en viss innsikt i reglene for å ta stilling til hva som er relevant for fastsettingen.

Et eksempel på hvilke forhold en personlig skattepliktig må opplyse om for å oppfylle opplysningsplikten, er gevinst ved aksjesalg, da dette er skattepliktig etter sktl. § 5-1.

Aksjesalget er et faktisk forhold som den skattepliktige må opplyse om. Hvordan aksjesalget skattlegges, må den skattepliktige derimot ikke ta stilling til.

En slik tolkning er i samsvar med hensynet til rettferdighet og forutberegnelighet for den skattepliktige. Skattepliktige uten særlig innsikt i skatterett har ikke forutsetninger for å vurdere hvordan ulike forhold skal skattlegges.

Det kan stilles spørsmål ved om innføringen av egenfastsettingsmodellen innebærer et større ansvar for den skattepliktige når det gjelder rettsanvendelse og skjønnsutøvelse. Det kan også spørres om det har betydning i denne sammenheng at den skattepliktige forstår eller burde forstå at fastsettingen åpenbart er tvilsom eller feil, for eksempel dersom den skattepliktige gir alle relevante faktiske opplysninger, men likevel krever fradrag han vet eller burde vite at han ikke har krav på. Dette vurderes nærmere i punkt 4.4 og 4.5.

### **3.2.2 Når er opplysningen “uriktig” eller “ufullstendig”?**

En naturlig forståelse av “uriktig” opplysning er at den er usann. I Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) s. 37 defineres vilkåret som “opplysninger som ikke stemmer med de faktiske forhold.”

Eksempler kan være at den skattepliktige oppgir feil beløp på et skattepliktig salg, eller ikke korrigerer at han står feilaktig oppført i en annen kommune.<sup>43</sup>

Når det gjelder “ufullstendig”, tilsier ordlyden at eventuelle opplysninger er riktige, men mangelfulle. Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) s. 38 støtter en slik forståelse, og viser til at den skattepliktige “skulle (...) gitt flere opplysninger.” Opplysningsplikten vil da for eksempel ikke være oppfylt dersom den skattepliktige har utelatt inntektsposter som skulle vært med i skattefastsettingen.

---

<sup>43</sup> Se for eksempel Utv. 2003 s. 1474.

Begrepet “ufullstendig” favner videre og er vagere enn begrepet “uriktig”, og det kan derfor være vanskeligere å fastslå hvorvidt det foreligger “ufullstendig” opplysning. Ifølge forarbeidene og høyesterettspraksis er det uansett en flytende grense mellom hva som er uriktige og hva som er ufullstendige opplysninger, og det er derfor ikke nødvendig å trekke opp noen grense mellom disse begrepene.<sup>44</sup>

Ettersom tilleggsskatt etter § 14-3 første ledd tar utgangspunkt i opplysningsplikten i § 8-1, blir det spørsmål om det har betydning at vilkåret i § 8-1 er “riktige og fullstendige opplysninger”.<sup>45</sup> Ordlydene har klart sammenheng. Dersom en opplysning er “uriktig eller ufullstendig”, vil det ikke være gitt “riktige og fullstendige opplysninger”, og motsatt. Et krav om “riktige og fullstendige” opplysninger kan imidlertid tolkes som et strengere resultatansvar for den skattepliktige enn at han ikke må gi “uriktig eller ufullstendig” opplysning. Da blant annet Deloitte og NARF stilte dette spørsmålet, svarte departementet at “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”, jf. Prop. 38 L (2015–2016) s. 92. Vilklårene “uriktig eller ufullstendig opplysning” i § 14-3 første ledd, og “riktige og fullstendige opplysninger” i § 8-1 skal dermed tolkes likt.

### **3.3 Unntak fra tilleggsskatt**

Sktfvl. § 14-3 andre ledd sier at tilleggsskatt ikke ilegges når “skattepliktiges (...) forhold må anses unnskyldelig”. En naturlig forståelse av ordlyden er at det må foretas en konkret vurdering av den skattepliktiges forhold før det kan ilegges tilleggsskatt. Lovteksten gir ikke retningslinjer når det gjelder hvilke forhold som regnes som unnskyldelige. Den tidligere lignl. § 10-3 nr. 1 regnet opp forholdene “sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak.” Ifølge Prop. 38 L (2015–2016) s. 16 ble eksemplene i lovteksten fjernet “[f]or å understreke at bestemmelsen skal anvendes i større utstrekning enn tidligere.”

---

<sup>44</sup> Se Ot.prp. nr. 22 (2008–2009) s. 334-335, Rt. 1995 s. 1278 (fiktive lånetransaksjoner I) s. 1286 og Folkvord m.fl. (2018) s. 1272.

<sup>45</sup> Se punkt 1.1.



Et annet unntak fra tilleggsskatt følger av sktfvl. § 14-4. Bestemmelsen omfatter blant annet “åpenbare regne- eller skrivefeil”, at den skattepliktige “frivillig retter” og den skattepliktiges “død”, jf. henholdsvis bokstav a, d og f.

Som utgangspunkt må “den skattepliktige selv (...) påberope seg unnskyldelige forhold”, jf. Prop. 38 L (2015–2016) s. 214. Skattemyndighetene må likevel “være oppmerksomme på muligheten for at det foreligger unnskyldelige forhold og ta opp spørsmålet dersom de finner grunnlag for det i den enkelte saken”, jf. s. 214. Skattemyndighetene må da bevise med klar sannsynlighetsovervekt at det ikke foreligger unnskyldelige forhold, jf. Rt. 2008 s. 1409 (Sørum).

Oppgaven redegjør for om og eventuelt hvordan unntakene legger opp til en skyldvurdering i punkt 5.

# 4 Kommer skyldvurderinger inn i vurderingen av om det foreligger “uriktig eller ufullstendig opplysning”?

## 4.1 Utgangspunktet: Loffland-standarden

Skyldvurderinger innebærer som nevnt en subjektiv vurdering av om vedkommende forstår eller burde forstå at handlingen er i strid med forsvarlig opptreden på et område, eller andre elementer som vanligvis får betydning ved konstatering av skyld, for eksempel i en uaktsomhetsvurdering.<sup>46</sup> Her i punkt 4 skal det vurderes om skyldvurderinger kommer inn i vurderingen av om det foreligger “uriktig eller ufullstendig opplysning” i sktfvl. § 14-3 første ledd.

Selv om både ordlyden og forarbeidene tilsier at det ikke stilles krav til skyld i form av uaktsomhet, tar vurderingen av om det er gitt “uriktig eller ufullstendig opplysning” utgangspunkt i § 8-1, som sier at den skattepliktige skal opptre “aktsomt og lojalt slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt”.<sup>47</sup> Ordene “aktsomt og lojalt” kan tolkes som at det foreligger en opplysningssvikt dersom den skattepliktige har handlet uaktsomt, ettersom uaktsomhet er det motsatte av aktsomhet. Det vil i så fall kunne innebære at det likevel er et krav om at vedkommende kan klandres. Ordlyden kan imidlertid også tolkes som en presisering av hva som er forsvarlig atferd etter en objektiv norm.

Under høringen av skatteforvaltningsloven spurte professor Frederik Zimmer om kravet om at den skattepliktige skal opptre “aktsomt og lojalt” “er ment som en presisering av hva som skal anses som (uriktige og) ufullstendige opplysninger, eller [om dette er] et krav som kommer i tillegg”, jf. Prop. 38 L (2015–2016) s. 92. Dersom kravet til å opptre “aktsomt og lojalt” er et krav som kommer i tillegg til vilkåret om “uriktig og ufullstendig opplysning”, kunne det altså tilsi et krav om at vedkommende må kunne klandres for opplysningssvikten.<sup>48</sup>

---

<sup>46</sup> Se punkt 1.1.

<sup>47</sup> Se punkt 1.1.

<sup>48</sup> Se punkt 1.1.

Spørsmålet er derfor om kravet til at den skattepliktige må opptre “aktsomt og lojalt” i § 8-1 er et selvstendig vilkår, som eventuelt innebærer at vedkommende må kunne klandres for opplysningssvikten for å bli ilagt tilleggsatt.

Departementet svarte Zimmer med at “utgangspunktet [bør] være som beskrevet i Rt-1992-1588 (Loffland)”.<sup>49</sup> Rt. 1992 s. 1588 (Loffland) gjaldt tilordning av eiendomsretten til to borerigger. Saken gjaldt blant annet endringsfristen i lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a, som gjelder endringsadgang til ugunst for skatteyter når det ikke er gitt “uriktige eller ufullstendige opplysninger”. Førstvoterende uttalte på vegne av en enstemmig Høyesterett 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”, jf. s. 1592-1593 (mine uthevninger).

Denne uttalelsen blir i teorien omtalt som Loffland-standarden.<sup>50</sup> Skattepliktige fikk medhold i sin materielle påstand om at det var naturlig å tilordne boreriggene til morselskapet, og spørsmålet om endringsfrist fikk derfor ikke betydning i saken.<sup>51</sup> Ettersom uttalelsen ikke hadde betydning for sakens utfall, er den et obiter dictum. Uttalelsen har imidlertid fått tyngre vekt gjennom forarbeidene og senere høyesterettspraksis.<sup>52</sup>

Etter å ha vist til Loffland-standarden, uttalte departementet at “den skattepliktige har oppfylt sin opplysningsplikt når vedkommende har opptrådt aktsomt og lojalt ved avgivelse av opplysninger til skattemyndighetene”, jf. Prop. 38 L (2015–2016) s. 93. Loffland-standarden er tydelig på at det må foretas en “objektiv vurdering” av hva skattepliktige burde gitt av opplysninger, noe som gjør det nærliggende å tolke forarbeidene som at kravet om å opptre “aktsomt og lojalt” i § 8-1 er en presisering av hva som forventes etter denne objektive standarden.<sup>53</sup> Det tilsier at det må foretas en vurdering av hva en aktsom og lojal person ville

---

<sup>49</sup> Prop. 38 L (2015–2016) s. 92.

<sup>50</sup> Se for eksempel Johnsen (2021) s. 59 og Folkvord m.fl. (2018) s. 1274.

<sup>51</sup> Se Rt. 1992 s. 1588 (Loffland) s. 1593.

<sup>52</sup> Se for eksempel Prop. 38 L (2015–2016) s. 92, Rt. 1995 s. 1883 (Slørdahl) og Rt. 1999 s. 1087 (Baker Hughes).

<sup>53</sup> Rt. 1992 s. 1588 (Loffland) s. 1592-1593.

gjort for å oppfylle opplysningsplikten i en tilsvarende situasjon, men at det ikke er nødvendig at den skattepliktige kan klandres.

I tillegg har spørsmålet om skyldkrav vært grundig diskutert og overveid, og departementet har som nevnt tatt tydelig avstand fra et krav om skyld i vurderingen av om det er gitt “uriktig eller ufullstendig opplysning” etter § 14-3 første ledd.<sup>54</sup> Ordningen med en objektiv modell skulle være enklere å praktisere og forhindre forskjellsbehandling.<sup>55</sup> Det trekkes også i retning av at kravet om at den skattepliktige må opptre “aktsomt og lojalt” ikke innebærer at det bare kan ilegges tilleggsatt der det påvises at vedkommende kan klandres.

Kravet til at den skattepliktige må opptre “aktsomt og lojalt” i § 8-1 ser dermed ikke ut til å være et selvstendig vilkår, men en presisering av når det er gitt “uriktig eller ufullstendig opplysning” etter § 14-3 første ledd.<sup>56</sup>

Utgangspunktet blir da at skattepliktige må gi alle opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at en aktsom og lojal person i tilsvarende posisjon ville gitt. Denne vurderingen ligner på en uaktsomhetsvurdering, som også tar utgangspunkt i hva man kan forvente etter en objektiv norm.<sup>57</sup> Forskjellen fra en uaktsomhetsvurdering er at det ikke er nødvendig for å konstatere at det foreligger en “uriktig eller ufullstendig opplysning” etter § 14-3 første ledd at den skattepliktige kan klandres for opplysningssvikten.

Når det gjelder hva det forventes at en aktsom og lojal person gjør for å oppfylle opplysningsplikten, følger det som nevnt av Loffland-saken at det i utgangspunktet er nok at skattemyndighetene har fått grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmålet, slik at myndighetene gjennom egne undersøkelser kan skaffe seg ytterligere opplysninger.<sup>58</sup>

I det følgende skal det først vurderes om subjektive forhold hos den skattepliktige, som særlig kyndighet eller uerfarenhet når det gjelder skatterett, kan medføre at det kreves mer eller mindre for å oppfylle opplysningsplikten enn det i utgangspunktet gjør etter den objektive normen, se punkt 4.2. Deretter er spørsmålet om det er grunnlag for å kreve mer av den skattepliktige dersom det faktisk kan påvises at vedkommende kan klandres, se punkt 4.3 og 4.4. Punkt 4.3 gjelder tilfeller der den skattepliktige forstår eller burde forstå at fastsettingen sannsynligvis er tvilsom eller feil, og spørsmålet blir om dette kan ha betydning for hvor mye

---

<sup>54</sup> Se blant annet NOU 2003: 7 s. 108 og Prop. 38 L (2015–2016) s. 207 og 213.

<sup>55</sup> Prop. 38 L (2015–2016) s. 16.

<sup>56</sup> Tilsvarende Johnsen (2021) s. 63-64, Stoveland (2020) note 287 og Farstad (2015) punkt 5.1.

<sup>57</sup> Se punkt 1.1.

<sup>58</sup> Rt. 1992 s. 1588 (Loffland) s. 1592-1593.

og tydelige opplysninger det kreves. Punkt 4.4 gjelder tilfeller der den skattepliktige forstår eller burde forstå at fastsettingen *åpenbart* er tvilsom eller feil, og skal vurdere om større grad av skyld også kan påvirke hva det må gis opplysninger om. Det skal også vurderes om overgangen til egenfastsettingsmodellen innebærer at det kreves mer av de skattepliktige enn etter den tidligere vedtaksmodellen, se punkt 4.5.

## **4.2 Kan subjektive forhold hos den skattepliktige skjerpe eller senke kravene som i utgangspunktet stilles etter den objektive normen?**

Spørsmålet er om subjektive forhold hos den skattepliktige kan skjerpe eller senke kravene som stilles etter den i utgangspunktet objektive normen, for eksempel om det har betydning at vedkommende er særlig kyndig. I så fall vil dette være et element fra skyldvurderinger, hvor det ofte vurderes om rolleforventninger tilsier at det skal stilles strengere eller mildere krav enn etter den objektive normen.<sup>59</sup>

Utgangspunktet etter Loffland-standarden er som nevnt at den skattepliktige må gi alle opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at en aktsom og lojal skattepliktig ville gitt.<sup>60</sup> Samtidig viser høyesterettspraksis, blant annet Rt. 2009 s. 813 (Gaard/Tveit), at det avgjørende er “hvilken konkret oppfordring skattyter hadde til å gi den aktuelle opplysningen”, jf. avsnitt 84.<sup>61</sup> Høyesterett kom enstemmig til at de skattepliktige hadde gitt “ufullstendige opplysninger” etter lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a, fordi de ikke hadde vedlagt en aksjesalgavtale. Hvilken konkret oppfordring vedkommende har til å gi opplysninger kan tolkes som at individuelle forskjeller får betydning.

I Rt. 2006 s. 1367 (sivilingeniør) hadde den skattepliktige foretatt flere endringer i skattemeldingen, men unnlatt å gjøre en endring som var til ulempe for ham. Førstvoterende var enig med overligningsnemnda, som blant annet hadde begrunnet vedtaket om tilleggsskatt med at han hadde “vært leder for overligningsnemnda for kommunene ... Skattyter har derfor mer kjennskap til skattereglene enn skattytere flest, og med skattyters erfaring og bakgrunn

---

<sup>59</sup> Se for eksempel Ot.prp. nr. 90 (2003–2004) s. 426–427 og Rt. 1957 s. 985 (brannslukningsapparat).

<sup>60</sup> Se punkt 4.1.

<sup>61</sup> Se også punkt 4.3.

må det forventes at han gir de opplysninger som er nødvendig for å fastsette korrekt inntekt”, jf. avsnitt 52 og 53. Det var annenvoterende som fikk tilslutning fra flertallet (dissens 3-2), men de var enige på dette punkt, jf. avsnitt 57.<sup>62</sup>

Sivilingeniør-saken gjaldt skjerpet tilleggsskatt og grov uaktsomhet, men det er nærliggende at synspunktet om at folk med særlig kunnskap bedømmes strengere også kan overføres til ordinær tilleggsskatt. Den skattepliktiges erfaring og bakgrunn gir jo nettopp konkret oppfordring til å gi flere eller tydeligere opplysninger. Det tilsier at det stilles strengere krav til en skattepliktig som er særlig kyndig enn den objektive normen i utgangspunktet krever.

Generelt har for eksempel næringsdrivende ofte bedre forutsetninger for å forstå at skattefastsettingen er tvilsom eller feil, slik at det kan kreves mer enn det Loffland-standarden tilsier. Ettersom det er tale om en konkret vurdering, kan det imidlertid ikke alltid stilles strengere krav til næringsdrivende.<sup>63</sup> Næringsdrivende kan være alt fra store konserner til små nystartede familiebedrifter. Store konserner jobber ofte tett med skattemyndighetene og har egne eksperter på skatterett, mens andre næringsdrivende har liten skatterettslig innsikt.

For merverdiavgift er det videre større grad av egenfastsetting, i tillegg til at merverdiavgift kun er aktuelt for “[n]æringsdrivende og offentlig virksomhet”, se mval. § 2-1 første ledd.<sup>64</sup> Skattemyndighetene gjennomfører også oftere kontroller dersom det rapporteres at det er tvil om fastsettingen av merverdiavgift. Det kan tilsi at avgiftssubjekter har bedre forutsetninger for å gi flere eller tydeligere opplysninger enn den objektive normen krever.

I tillegg tilsier sivilingeniør-saken at særlig erfaring med skatterett kan ha betydning også for en personlig skattepliktig. Ettersom han hadde vært leder for overligningsnemnda, var det imidlertid tale om en svært erfaren person. Saken gir derfor ikke nødvendigvis grunnlag for en strengere norm i alle tilfeller hvor den skattepliktige kan mer skatterett enn gjennomsnittet. Hvorvidt det stilles strengere krav enn den objektive normen, må bero på en individuell vurdering av den skattepliktiges oppfordring til å gi opplysninger.

Det er derimot ikke holdepunkter for å bedømme en skattepliktig som forstår mindre enn gjennomsnittet mildere enn etter den objektive normen. Dette underbygges av at lovgiver ikke ønsket en subjektiv vurdering hvor skattemyndighetene må påvise at vedkommende kan

---

<sup>62</sup> Se også Rt. 1995 s. 1288 (fiktive lånetransaksjoner II) s. 1294.

<sup>63</sup> Se også Skatteforvaltningshåndboken (2021) om sktflv. 14-3 andre ledd.

<sup>64</sup> Se punkt 4.5.

klandres.<sup>65</sup> Systemet legger opp til at eventuelle formildende forhold må vurderes som et unntak etter § 14-3 andre ledd eller § 14-4.<sup>66</sup>

En slik løsning bidrar til effektivitet i skatteforvaltningen. Dersom formildende forhold ikke har betydning i denne vurderingen, kan det raskere fastslås om det foreligger “uriktig eller ufullstendig opplysning” etter § 14-3 første ledd. Hvis man i tillegg kan kreve mer av skattepliktige som har forutsetninger for å yte mer for å oppfylle opplysningsplikten, vil flere skattefastsetninger bli riktige uten mer arbeid for skattemyndighetene.

Rettskildene tyder altså på at dersom den skattepliktige er særlig kyndig, kan det medføre at kravene som stilles etter den i utgangspunktet objektive normen skjerpes. Det skyldes at vedkommendes forutsetninger i slike tilfeller medfører større oppfordring til å gi opplysninger. Subjektive forhold som kunne talt for en mildere behandling av den skattepliktige får nok derimot ikke betydning for den objektive normen, og må vurderes som et eventuelt unntak fra tilleggsskatt.

### **4.3 Tilfeller der den skattepliktige forstår eller burde forstå at fastsettingen sannsynligvis er tvilsom eller feil**

Spørsmålet her er om det har betydning for opplysningsplikten at den skattepliktige forstår eller burde forstå at fastsettingen sannsynligvis er tvilsom eller feil. Det kan for eksempel være at den skattepliktige unnlater å føre opp en inntekt som han er i tvil om skal skattlegges, eller at han krever et fradrag som han er i tvil om han har krav på. Hvorvidt den skattepliktige forstår eller burde forstå at fastsettingen sannsynligvis er tvilsom eller feil, innebærer en subjektiv vurdering av om vedkommende kan klandres.<sup>67</sup> Kan det i slike tilfeller kreves mer av den skattepliktige enn etter Loffland-standarden, eller er det alltid tilstrekkelig at skattemyndighetene kan oppdage forholdet gjennom egne undersøkelser?<sup>68</sup>

Det er ingen uttrykkelige holdepunkter i lov for at opplysningsplikten skjerpes dersom det kan påvises at den skattepliktige har utvist skyld. Ordlyden i § 8-1 kan likevel tilsi at en skattepliktig som opptrer “aktsomt og lojalt” ikke har gitt “riktige og fullstendige

---

<sup>65</sup> Se punkt 1.1.

<sup>66</sup> Se punkt 5.

<sup>67</sup> Se punkt 1.1.

<sup>68</sup> Se punkt 4.1.

opplysninger” dersom han forstår eller burde forstå at fastsettingen er tvilsom eller feil, men ikke gjør skattemyndighetene oppmerksomme på forholdet.

Rt. 1997 s. 1430 (Elf) gjaldt ufullstendige opplysninger om avskrivninger, noe som hadde betydning for selskapets adgang til utbetaling av utbytte. Spørsmålet var om det var gitt “uriktige eller ufullstendige opplysninger”, slik at lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke var til hinder for endringsadgangen. Selv om Elf hadde oversendt regnskapet, uttalte førstvoterende på vegne av en enstemmig Høyesterett at Elf hadde “all oppfordring til å gi denne opplysning om manglende regnskapsmessig avskrivning på det oppskrevne beløp på en klarere måte”, jf. s. 1437. Elf “burde gitt ligningsmyndighetene direkte opplysninger om disse forhold. Den omstendighet at ligningsmyndighetene kunne ha sluttet seg til den manglende avskrivning ved et nærmere studium av det fremlagte regnskapsmateriale, kan ikke endre dette”, jf. s. 1438. Høyesterett stilte dermed strengere krav til Elf enn etter Loffland-standarden, ettersom skattemyndighetene på sin side hadde grunnlag for å oppdage forholdet.

Førstvoterende uttalte at “den fremgangsmåte som Elf etter grundige overveielser hadde fulgt, *i det minste måtte fremstå som tvilsom*” (min utheving), jf. s. 1438. Det kan tolkes som at Elf forsto eller burde forstått at fastsettingen sannsynligvis var tvilsom eller feil. Høyesterett vurderte ikke om Elf hadde kunnskap om forholdet, men anså det tilstrekkelig å vise til at Elf burde ha slik kunnskap. Det tilsier at både der den skattepliktige forstår og burde forstå at fastsettingen er tvilsom eller feil, må vedkommende gi direkte opplysninger om forholdet.

Det at Elf hadde “all oppfordring” til å gi tydeligere opplysninger, minner om uaktsomhetsvurderingen.<sup>69</sup> For at det skal foreligge uaktsomhet, må det nemlig foreligge en alternativ handling.<sup>70</sup> Grunnlaget for kravet om alternativ handling er nettopp at vedkommende må ha hatt en konkret oppfordring til å handle annerledes for å kunne klandres for sin handlemåte.<sup>71</sup> Når det gjelder opplysningsplikten, vil det alltid være en enkel alternativ handling å gjøre skattemyndighetene oppmerksomme på at man er i tvil om skattespørsmålet.

Videre var noe av grunnlaget for Elfs oppfordring til å gi direkte opplysning om forholdet, at det var tale om opplysninger av “vesentlig betydning”, og at det gjaldt “vesentlige forhold som fikk direkte betydning for den inntektsskatt som Elf skulle betale”, jf. s. 1438. Strengere krav til den skattepliktige der opplysningene kan ha stor betydning for at skattemeldingen skal

---

<sup>69</sup> Rt. 1997 s. 1430 (Elf) s. 1437.

<sup>70</sup> Se for eksempel Rt. 1997 s. 1081 (trampett).

<sup>71</sup> Se for eksempel Ot.prp. nr. 90 (2003–2004) s. 426 og Rt. 2002 s. 716 (Bukkebo).



bli riktig, kan også minne om at det man i en uaktsomhetsvurdering har sterkere oppfordring til å foreta den alternative handlingen ved større risiko for skade.<sup>72</sup>

En annen lignende sak fra Høyesterett, er Rt. 2007 s. 360 (Lyse Energi). Saken gjaldt gyldigheten av vedtak om tilleggsskatt, etter at utbetalinger fra selskap til aksjonær var behandlet som renter av gjeld i stedet for aksjeutbytte, og dermed urettmessig krevd fradratt i selskapets inntekt. Også i denne saken kunne skattemyndighetene selv sluttet seg til at lånet ikke var etablert på utbetalingstidspunktet. Høyesterett uttalte likevel at det ikke kunne “være tvilsomt at selskapets opplysningsplikt her må slå igjennom, jf. Rt-1997-1430”, jf. avsnitt 68. Selskapets opplysningsplikt måtte gå foran skattemyndighetenes undersøkelsesplikt, slik at det var gitt ufullstendige opplysninger. Selskapet var “klar over at opplysningen om at lånet var etablert, var uriktig”, blant annet fordi spørsmålet hadde “vært et tema før”, jf. avsnitt 69 (min utheving). Også i denne saken ble det vist til at det var en opplysning av “meget stor betydning for ligningen av selskapet”, jf. avsnitt 69.

Mens Elf i det minste burde forstått at fastsettingen var tvilsom, *visste* Lyse Energi at fastsettingen var feil. Ettersom det for Lyse Energi “ikke [kunne] være tvilsomt” at opplysningsplikten her måtte slå gjennom, ser det ut som at de hadde en enda større oppfordring til å handle annerledes enn Elf.<sup>73</sup> Det kan tolkes som at opplysningsplikten skjerpes i takt med hvor stor grad av skyld den skattepliktige har utvist.

En skjerpet opplysningsplikt i slike tilfeller underbygges også av HR-2016-1179-A (Transocean), som gjaldt endringsadgang etter lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a. Høyesterett uttalte at “[d]et avgjørende er hvilken konkret oppfordring skattyter hadde til å gi opplysningen. Opplysningsplikten skjerpes dersom den skatterettslige løsningen kan anses tvilsom”, jf. avsnitt 61.

Det samme følger av Rt. 2009 s. 813 (Gaard/Tveit), hvor førstvoterende i avsnitt 84 uttaler at:

“[a]vgjørende må dermed være hvilken *konkret oppfordring* skattyteren hadde til å gi den aktuelle opplysningen eller å legge fram det aktuelle dokumentet. Opplysningen må gis, eller dokumentet legges fram, dersom den skatterettslige løsningen *kan være uklar*. Unntak fra fristen kan derimot ikke gjøres dersom det ut fra rettskildesituasjonen da selvangivelsen ble levert var *lite naturlig for skattyteren å*

---

<sup>72</sup> Se for eksempel Rt. 2000 s. 1991 (alpindom I) og Rt. 1991 s. 1124 (knallskudd).

<sup>73</sup> Rt. 2007 s. 360 (Lyse Energi) avsnitt 68.

*forestille seg* at opplysningen eller dokumentet kunne ha skatterettslig betydning. Ved vurderingen av denne modifikasjonen må det imidlertid legges vekt på at opplysningsplikten etter ligningsloven § 4-1 praktiseres «strengt», jf. Rt-2006-333 avsnitt 43. De avgjørelsene som det der vises til, Rt-1996-932 og Rt-1997-1117, gjaldt ileggelse av tilleggsskatt. Da det ved anvendelsen av § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke er tale om noen sanksjon, men om å gjennomføre en riktig ligning, må opplysningsplikten praktiseres minst like strengt – kanskje endatil strengere – i denne sammenheng” (mine uthevninger).

Den ene dommen Høyesterett viser til i Gaard/Tveit-saken, Rt. 2006 s. 333 (X-eiendom), gjaldt blant annet gyldigheten av ilagt tilleggsskatt på grunn av en tidfestingsfeil. I X-eiendom-saken avsnitt 46 uttalte førstvoterende på vegne av Høyesterett at:

“[s]kattyterne 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.”

I Rt. 1996 s. 932 kom Høyesterett til at selgeren av en stor eiendom skulle skattlegges for gevinst ved tomtesalg for den del av eiendommen som ikke kunne anses som bolig med arrondert tomt. Hun ble ilagt tilleggsskatt for brudd på opplysningsplikten, da hun måtte “opplyse om eiendomssalget uten hensyn til at hun selv oppfattet salget som skattefri avhendelse av egen bolig”, jf. s. 938. I Rt. 1997 s. 1117 (Schultz) ble en kommandittist ilagt tilleggsskatt på grunn av et uriktig fremført fradrag. Førstvoterende uttalte på s. 1123 at det var “klart at opplysningen om (...) underskudd (...) var uriktig” selv om “datalisten var fremlagt for ligningsmyndighetene”. Det ble også fremhevet at det er “viktig at det settes en standard for utfyllingen av selvangivelsen som sikrer en riktig ligning”, jf. s. 1226.

Avgjørelsene tilsier at den skattepliktige ikke alltid kan unnlate å gi opplysninger under henvisning til at skattemyndighetene hadde tilstrekkelige opplysninger til å ta opp spørsmålet. Dersom den skattepliktige forstår eller burde forstå at fastsettingen er tvilsom eller feil, og det ikke er lite naturlig å forestille seg at forholdet kunne ha skatterettslig betydning, har vedkommende oppfordring til å gi direkte opplysninger om forholdet.

Det kan også se ut til at ansvaret i større grad legges på den skattepliktige der det er større grad av skyld, jf. Elf og Lyse Energi. Der den skattepliktige forstår eller burde forstå at

fastsettingen sannsynligvis er tvilsom eller feil, har vedkommende en konkret oppfordring til å gi flere eller klarere opplysninger. Dersom den skattepliktige forstår eller burde forstå at fastsettingen mest sannsynlig eller åpenbart er tvilsom eller feil, kan det kanskje hevdes at han har konkret oppfordring til å gi enda flere og klarere opplysninger, jf. Lyse Energi-saken.

Det er imidlertid antydning i høyesterettspraksis og juridisk teori at det ikke kan kreves like mye for at opplysningsplikten er oppfylt i relasjon til tilleggsskatt som i relasjon til endringsadgang.<sup>74</sup> I Gaard/Tveit-saken ble det som nevnt uttalt i avsnitt 84 at ettersom “det ved anvendelsen av § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke er tale om noen sanksjon, men om å gjennomføre en riktig ligning, må opplysningsplikten praktiseres *minst like strengt – kanskje endatil strengere*” enn ved tilleggsskatt (mine uthevinger). De ulike rettsvirkningene av at vilkårene for endringsadgang og vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt, kan kanskje tilsi at det skal mer til for å ilegge tilleggsskatt enn å foreta endring av skattefastsettingen. Endring av skattefastsettingen innebærer kun at den skattepliktige må betale den skatten som opprinnelig skulle vært betalt, mens tilleggsskatt er en sanksjon som eventuelt kommer på toppen av skattegrunnlaget som er beregnet i endringsvedtaket. Tilleggsskatt er dermed mer inngripende enn endring av skattefastsettingen.

Reglene om endringsadgang ble endret ved innføringen av skatteforvaltningsloven, slik at det ikke lengre skulle være vilkår om “uriktig eller ufullstendig opplysning”, jf. § 12-1 første ledd, jf. § 12-6. Problemstillingen har likevel betydning for overføringsverdien rettskildene tilknyttet lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a om endringsadgang har til tilleggsskatt.

Spørsmålet blir derfor om det er grunnlag for å kreve like mye for at opplysningsplikten skal være oppfylt i relasjon til tilleggsskatt som det tidligere har blitt i relasjon til endringsadgang etter ligningsloven, eller om vurderingen av hvorvidt opplysningsplikten er oppfylt skal variere ut fra sammenhengen.

Ordlyden i både lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a og i lignl. § 10-2 nr. 1 om tilleggsskatt var “uriktige eller ufullstendige opplysninger”, noe som tilsier at vilkårene skal forstås på samme måte.<sup>75</sup> Det taler for at det kreves like mye for at opplysningsplikten er oppfylt i relasjon til tilleggsskatt som i relasjon til endringsadgang.

---

<sup>74</sup> Se for eksempel Johnsen (2021) s. 61-62 og Matningsdal (2005) kommentarene til § 378 punkt 2.2.

<sup>75</sup> Se også punkt 2.3.

Forarbeidene sier også som nevnt at vilkåret for endring tolkes “tilnærmet samsvarende med hovedvilkårene for å ilegge tilleggsatt”, jf. Prop. 38 L (2015–2016) s. 177.<sup>76</sup> Departementet tar likevel en viss reservasjon for at det kan være forskjeller, jf. “tilnærmet”.

Samtidig skulle jo rettspraksis knyttet til endringsadgang “fortsatt være retningsgivende ved tolkningen av bestemmelsen” om tilleggsatt, jf. Prop. 38 L (2015–2016) s. 93, se punkt 2.3. I forarbeidene til ligningsloven, Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) s. 37 og 39, vises det videre til at rettskildene for endringsadgang “i stor utstrekning også legges til grunn” for tilleggsatt, og at det er “en fordel at det grunnleggende vilkåret for ileggelse av tilleggsatt i størst mulig grad samsvarer med vilkåret for endring av ligning utover toårsfristen.”<sup>77</sup> Forarbeidene trekker dermed mest i retning av at opplysningsplikten er like streng i relasjon til tilleggsatt, men gir en åpning for at det kan være forskjeller.

Selv om Høyesterett i Gaard/Tveit-saken antydte at det kunne være forskjeller mellom vurderingene, viste de også til at forarbeidene til ligningslovens bestemmelse om tilleggsatt hadde “klar overføringsverdi” til bestemmelsen om endringsadgang, jf. avsnitt 80.

I Rt. 1999 s. 1087 (Baker Hughes) tok førstvoterende, som tilhørte flertallet (dissens 3-2), “ikke standpunkt til om uttrykkene “uriktige” og “ufullstendige opplysninger” i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, må forstås på samme måte som de samme uttrykkene i ligningsloven § 10-2 nr. 1 om tilleggsatt”, se s. 1103. Mindretallet viste likevel på s. 1110 til at “mer enn gradforskjeller mellom tolkningene kan det etter min mening ikke være.”

Heller ikke i Rt. 2012 s. 1648 (Statoil ASA) tok Høyesterett stilling til spørsmålet. Saken gjaldt endringsadgangen etter lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a, og Høyesterett viste til forarbeidsuttalelsen om at rettspraksis knyttet til endringsadgang “i stor utstrekning” gjelder tilleggsatt, men uttalte at det “faller utenfor saken å gå nærmere inn på konsekvensene av Baker Hughes-dommen i en slik sammenheng”, jf. avsnitt 49.

Det er bare én dom hvor Høyesterett har vurdert lignl. §§ 9-6 og 10-2 i samme dom, Rt. 2000 s. 758 (Kruse Smith). Saken gjaldt spørsmål om gevinst på aksjer som arbeidstakere hadde ervervet i det arbeidsgivende selskapet, kunne skattlegges som fordel vunnet ved arbeid etter skatteloven av 1911 § 42 første ledd. Flertallet (dissens 3-2) kom til at gevinsten ikke var

---

<sup>76</sup> Se punkt 2.3.

<sup>77</sup> Se også NOU 2003: 7 s. 33.

omfattet, og det ble dermed ikke spørsmål om tilleggsskatt. Mindretallet tok derimot stilling til spørsmålene om endringsadgang og tilleggsskatt på s. 771-772:

“Til (...) spørsmålet [om endringsadgang] vil jeg kort si at jeg finner det ganske klart at det her er gitt objektivt uriktige opplysninger av skatteyterne ved at aksjonærvtalen eller annen tilfredsstillende informasjon om avtalens innhold ikke ble innsendt sammen med selvangivelsene. Jeg finner det på dette punkt tilstrekkelig å vise til lagmannsrettens begrunnelse (...)

Ved at det er gitt objektivt uriktige opplysninger, er grunnvilkåret for 30 % tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1, jf. § 10-4 nr. 1 til stede.”

Mindretallet konstaterte altså utgangspunktet om tilleggsskatt samtidig som endringsadgangen, og skilte ikke mellom disse vurderingene. Ettersom dette hadde vært en god anledning til å klargjøre rettstilstanden, taler saken for at det kreves like mye for at opplysningsplikten skal være oppfylt i relasjon til tilleggsskatt som det har blitt krevd i relasjon til endringsadgang.

Det er altså ingen eksempler på at rettspraksis har skilt mellom vurderingene, men bare antydninger til at det kan være forskjeller. I tillegg viste Høyesterett i Rt. 2007 s. 360 (Lyse Energi) som nevnt til Elf-dommen, uten å si noe mer om overføringsverdien fra endringsadgang til tilleggsskatt.<sup>78</sup> Samlet sett trekker derfor høyesterettspraksis mest i retning av opplysningsplikten er like streng ved tilleggsskatt som den var ved endringsadgang.

Dersom opplysningsplikten skulle vært mindre streng i relasjon til tilleggsskatt, ville det bli vanskelig å vurdere hva som skal til før det foreligger en opplysningssvikt som gir grunnlag for tilleggsskatt. Mange av høyesterettsavgjørelsene gjelder endringsadgang, og Høyesterett gir liten veiledning for hva som nærmere bestemt kreves for at vilkårene skal være oppfylt. Parallelltolkninger med ulike terskler for når opplysningsplikten er brutt, ville derfor vært vanskelig å gjennomføre.

Hensynet til effektivitet i skatteforvaltningen taler også for å skjerpe opplysningsplikten både for endringsadgang og tilleggsskatt. Det kunne blitt mye ekstra arbeid for skattemyndighetene å foreta to undersøkelser av om opplysningsplikten er oppfylt. En streng opplysningsplikt,

---

<sup>78</sup> Rt. 2007 s. 360 (Lyse Energi) avsnitt 68.

særlig i tilfeller den skattepliktige forstår eller burde forstå at fastsettingen sannsynligvis er tvilsom eller feil, vil videre kunne bidra til å oppdage og forhindre omgåelser.

Mot effektivitetshensynet står hensynet til rettssikkerhet og forutberegnelighet for den skattepliktige, som kan tilsi at kravene for å oppfylle opplysningsplikten for å unngå tilleggsskatt må begrenses. I tilfeller der den skattepliktige forstår eller burde forstå at fastsettingen sannsynligvis er tvilsom eller feil, vil imidlertid hensynet til forutberegnelighet stå svakere. Den skattepliktige er mindre beskyttelsesverdig når det er utvist skyld. I tillegg vil endring av ligning uansett være strengere enn ileggelse av tilleggsskatt, ettersom unnskyldningsgrunnene kan frita fra tilleggsskatt der hensynet til den skattepliktiges rettssikkerhet tilsier det.<sup>79</sup>

Samlet sett trekker rettskildene mest i retning av at det ikke er forskjell på vurderingene av om opplysningsplikten er oppfylt. Ordlydene er identiske, og både forarbeidene og rettspraksis viser at vilkårene har nær sammenheng. Rettstekniske hensyn og hensynet til effektivitet i skatteforvaltningen trekker klart i retning av å tolke vilkårene likt, og hensynet til rettssikkerhet og forutberegnelighet anses tilstrekkelig ivaretatt.

Konklusjonen er derfor at det trolig er grunnlag for å kreve like mye for at opplysningsplikten skal være oppfylt i relasjon til tilleggsskatt som det tidligere har blitt i relasjon til endringsadgang etter ligningsloven. Opplysningsplikten skjerpes der den skattepliktige forstår eller burde forstå at fastsettingen sannsynligvis er tvilsom eller feil, slik at vedkommende må gi skattemyndighetene flere eller tydeligere opplysninger om forholdet.<sup>80</sup> Vurderingen har, som gjennomgangen viser, flere likhetstrekk med en skyldvurdering.

---

<sup>79</sup> I Rt. 2000 s. 758 (Kruse Smith) ble det for eksempel ikke ilagt tilleggsskatt, fordi det forelå unnskyldelige forhold, jf. s. 772. Se nærmere om unnskyldningsgrunnene i punkt 5.1.

<sup>80</sup> Se også Stoveland (2020) note 688.

## 4.4 Tilfeller der den skattepliktige forstår eller burde forstå at fastsettingen åpenbart er tvilsom eller feil

Et annet typetilfelle er der det er gitt både riktige og fullstendige opplysninger, men den skattepliktige likevel forstår eller burde forstå at fastsettingen åpenbart er tvilsom eller feil. Skatteklagenemnda har for eksempel ilagt ordinær tilleggsskatt der den skattepliktige og/eller hans medhjelper har krevd fradrag som han forstår eller burde forstå at er urettmessige, selv om det er reelle kostnader og alle faktiske opplysninger er gitt.<sup>81</sup> SKNS1-2020-105 gjaldt blant annet krav om fradrag for kostnader til mat som omfattes av minstefradraget, som “skattepliktige/medhjelper må ha visst ikke er fradragsberettiget.” Skatteklagenemnda kom til at det var gitt “uriktig eller ufullstendig opplysning”, og opprettholdt ileggelsen av tilleggsskatt. Sekretariatet uttalte at:

“ved ileggelse av tilleggsskatt ved illojale tilpasninger, har Skatteklagenemnda i sakene NS 140/2017 og NS 141/2017 lagt til grunn at *selv om skattepliktige har hatt utgiftene, vil det foreligge uriktige eller ufullstendige opplysninger dersom det er tale om illojale tilpasninger*. Slik illojal tilpasning foreligger dersom *skattepliktige/medhjelper spekulerer i å kreve fradrag for konkrete utgifter som den skattepliktige/medhjelper vet ikke er fradragsberettiget*. Dette er fulgt opp i senere saker, jf. bl.a. sak med referanse NS 25/2018.” (mine uthevninger).

Utgangspunktet er som nevnt at opplysningsplikten omfatter faktiske forhold, og ikke rettsanvendelse og skjønnsutøvelse.<sup>82</sup> Nemndsavgjørelsene ser imidlertid ut til å i visse tilfeller strekke opplysningsplikten til å også gjelde rettsanvendelsen. Skatteklagenemndas avgjørelser har likevel liten selvstendig vekt.<sup>83</sup>

Der den skattepliktige forstår eller burde forstå at skattefastsettingen sannsynligvis er tvilsom eller feil, har vi sett at opplysningsplikten trolig skjerpes i takt med graden av skyld, slik at vedkommende må gi flere eller tydeligere opplysninger om forholdet.<sup>84</sup> Klart illojale tilpasninger, hvor skattefastsettingen åpenbart er feil, innebærer særlig stor grad av skyld hos

---

<sup>81</sup> Den skattepliktige er ansvarlig for medhjelperens handlinger når det gjelder ordinær tilleggsskatt, jf. punkt 3. Ved skjerpet tilleggsskatt og straff er den skattepliktige derimot bare ansvarlig dersom han har utvist forsett eller grov uaktsomhet ved å stole på medhjelperen, jf. for eksempel Rt. 1995 s. 1288 (fiktive låntransaksjoner II).

<sup>82</sup> Se punkt 3.2.1.

<sup>83</sup> Se punkt 2.2.

<sup>84</sup> Se punkt 4.3.

den skattepliktige. Her er det klart at den skattepliktiges handlemåte er svært klanderverdig.<sup>85</sup> Problemstillingen her er om dette kan få betydning for *hva* det må gis opplysninger om.

Spørsmålet i det følgende er altså om man i tilfeller der den skattepliktige forstår eller burde forstå at fastsettingen åpenbart er tvilsom eller feil, kan strekke opplysningsplikten til å også omfatte rettsanvendelse og skjønnsutøvelse.

Selv om ordlyden og forarbeidene tilsier at opplysningsplikten i utgangspunktet ikke gjelder rettsanvendelse og skjønnsutøvelse, sier verken ordlyden eller forarbeidene uttrykkelig at opplysningsplikten alltid kun gjelder faktiske forhold. Det kan tyde på at lovgiver ønsket å gi rom for at det kan være tilfeller hvor opplysningsplikten ikke bør avgrenses til faktiske forhold.

Videre presiserer kravet om at den skattepliktige skal opptre “aktsomt og lojalt” i § 8-1 hva som skal til for å gi riktige og fullstendige opplysninger, jf. punkt 4.1. Det er klart at en aktsom og lojal person ikke ville fastsatt noe som vedkommende forstår eller burde forstå at åpenbart er i strid med skattelovgivningen. Etter skatteforvaltningsloven er det også den skattepliktige som fastsetter skattegrunnlaget selv, og det er ikke forutsatt at skattemyndighetene skal gjennomgå skattemeldingen.<sup>86</sup> Det taler for at opplysningsplikten også kan omfatte rettsanvendelse og skjønnsutøvelse i slike tilfeller.

I Prop. 38 L (2015–2016) s. 213 uttales det også at:

“[u]tgangspunktet for vurderingen av om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger er som tidligere hva en lojal skattyter vil gi av opplysninger etter en objektiv standard. Dette innebærer at *klart illojale tilpasninger vil innebære brudd på opplysningsplikten, selv om opplysningen i seg selv ikke kan sies å være uriktig*” (min utheving).

Denne forarbeidsuttalelsen kan se ut til å strekke ansvaret for rettsanvendelsen lengre enn å bare ha oversikt over reglene for å vite hvilke faktiske opplysninger som må gis. Uttalelsen tilsier samtidig at det kun er i tilfeller der det er klart klanderverdig opptreden fra den

---

<sup>85</sup> Se punkt 1.1.

<sup>86</sup> Se punkt 4.5.



skattepliktige, at opplysningsplikten kan skjerpes så mye at den omfatter rettsanvendelse og skjønnsutøvelse.

En skjerpet opplysningsplikt i disse tilfellene er i tråd med resonnementet i Rt. 1997 s. 1430 (Elf) og Rt. 2007 s. 360 (Lyse Energi), som tilsier at opplysningsplikten skjerpes i takt med oppfordringen vedkommende har til å handle annerledes.<sup>87</sup> Ettersom det her er tale om de mest klanderverdige tilfellene, gjør synspunktet om at den skattepliktige har konkret oppfordring til å gjøre noe mer for å oppfylle opplysningsplikten seg særlig sterkt gjeldende.

Både Rt. 1999 s. 1087 (Baker Hughes) og Rt. 2012 s. 1648 (Statoil ASA) gjaldt lignl. § 9-6, og Høyesterett kom til at skjønnsutøvelse kunne være uriktig opplysning. I Statoil ASA-saken avsnitt 46 viste Høyesterett til at:

“[i] internprisingstilfellene innebærer dette [skattyters plikt til å foreta de undersøkelser som forholdene tilsier] at skattyter vil kunne anses for å ha gitt uriktige opplysninger hvis prisen som er oppgitt *avviker så mye fra den prisen som ville blitt satt mellom uavhengige parter at skattyter burde ha undersøkt dette nærmere og gjort ligningsmyndighetene oppmerksom på forholdet*” (min utheving).

Sakene kan tolkes som at selv om den skattepliktige i utgangspunktet ikke er ansvarlig for skjønnsutøvelse, går det en grense der vedkommende forstår eller burde forstå at fastsettingen åpenbart er tvilsom eller feil. Selv om det for eksempel kan være vanskelig å anslå en markedspris, har den skattepliktige forutsetninger for å reagere når det er vesentlig avvik fra markedsprisen.

Ettersom Baker Hughes og Statoil ASA gjaldt lignl. § 9-6 og skjønnsutøvelse, har ikke dommene nødvendigvis direkte overføringsverdi til skjønnsutøvelse og rettsanvendelse i relasjon til tilleggsatt etter sktfvl. § 14-3. Samme begrunnelse gjør seg likevel gjeldende generelt; der den skattepliktige forstår eller burde forstå at fastsettingen åpenbart er feil, har den skattepliktige forutsetninger for å undersøke forholdet nærmere og gjøre skattemyndighetene oppmerksomme på dette.

Hensynet til effektivitet i skatteforvaltningen taler også sterkt for å sanksjonere slike svindelsaker som i nemndsavgjørelsene, ettersom de undergraver det tillitsbaserte systemet.

---

<sup>87</sup> Se punkt 4.3.

Det ville være uheldig hvis den skattepliktige blant annet kunne kreve fradrag som han forstår eller burde forstå at klart er urettmessige, men slippe unna tilleggs skatt dersom han ga alle opplysninger om faktiske forhold.

Samtidig tilsier hensynet til forutberegnelighet og rettssikkerhet at det ikke må stilles for høye krav til den skattepliktige, særlig fordi skatteretten er uoversiktlig og komplisert. Begrunnelsen for at opplysningsplikten i utgangspunktet gjelder faktiske forhold, er nettopp at det ikke kan forventes at alle skattepliktige klarer å foreta rettsanvendelse og utøve skjønn.

På den andre siden har jo den skattepliktige i tilfeller hvor han forstår eller burde forstå at fastsettingen åpenbart er tvilsom eller feil, forutsetninger for å ta stilling til dette. Det forventes heller ikke at den skattepliktige foretar en korrekt rettsanvendelse og skjønnsutøvelse, men at han i det minste gjør skattemyndighetene oppmerksomme på forholdet, slik at feilen blir oppdaget. Det tilsier at hensynet til forutberegnelighet og rettssikkerhet er tilstrekkelig ivaretatt.

Samlet sett kan det dermed se ut til at i tilfeller der den skattepliktige forstår eller burde forstå at fastsettingen åpenbart er tvilsom eller feil, kan opplysningsplikten strekkes til å også omfatte rettsanvendelse og skjønnsutøvelse. Kildene kan tolkes som at lovgiver og Høyesterett åpner for at kravene til den skattepliktige i slike tilfeller øker, ettersom vedkommende har særlig stor oppfordring til å ta stilling til spørsmålet eller varsle skattemyndighetene.

## **4.5 Kreves det mer av den skattepliktige etter overgangen fra vedtaksmodellen til egenfastsettingsmodellen?**

Spørsmålet er så om også overgangen fra vedtaksmodellen til egenfastsettingsmodellen innebærer økt ansvar for den skattepliktige.

Det følger av sktfvl. § 9-1 første ledd at “skattepliktige fastsetter grunnlaget for formues- og inntektsskatt (...) ved levering av skattemelding”. Dette kalles egenfastsettingsmodellen, som ved vedtakelsen av skatteforvaltningsloven erstattet den tidligere vedtaksmodellen for

formues- og inntektsskatt.<sup>88</sup> Etter egenfastsettingsmodellen er det altså den skattepliktige som fastsetter grunnlaget, mens skattemyndighetene beregner skatten direkte på dette grunnlaget. Vedtaksmodellen innebar derimot at skattemyndighetene, basert på skattepliktiges opplysninger, traff et vedtak hvor de både fastsatte skattegrunnlaget og beregnet skatten.<sup>89</sup> Egenfastsettingsmodellen gjaldt for merverdiavgiftsområdet allerede før skatteforvaltningsloven.<sup>90</sup>

Departementet uttalte i Prop. 38 L (2015–2016) s. 114 at egenfastsettingsmodellen innebærer at den skattepliktige “både [har] et ansvar for å klargjøre relevant faktum, men også den formelle oppgaven med å anvende skattereglene på faktum og rapportere inn grunnlaget for skatten.” Det kan tolkes som at den skattepliktiges opplysningsplikt i større grad enn før omfatter rettsanvendelsen.

På den andre siden uttalte departementet blant annet at det “foreslås ikke endringer i disse reglene [om opplysningsplikt og tilleggsskatt] som vil føre til en skjerpelse av skattepliktiges plikter og ansvar”, jf. s. 114. Selvdeklareringsprinsippet gjaldt for eksempel også etter ligningsloven.<sup>91</sup>

Departementet uttalte også på s. 107-108 at:

“[i] realiteten innebærer endringen (...) en kodifisering av gjeldende praksis på ligningslovens område. Ved kodifisering av gjeldende praksis på ligningsområdet vil fastsetting av formues- og inntektsskatt mv. ligge nærmere egenfastsettingsmodellen kjent fra merverdiavgiftssystemet og særavgiftssystemet enn den tradisjonelle vedtaksmodellen fra alminnelig forvaltningsrett.”

Det har altså vært en glidende overgang fra vedtaksmodellen til egenfastsettingsmodellen. Ligningslovens system la i teorien opp til at skattemyndighetene kontrollerte alle skattemeldingene grundig, noe som innebar at eventuelle feil den skattepliktige førte opp skulle bli rettet av myndighetene.<sup>92</sup> Skattemyndighetene måtte da bære risikoen for at feil som kunne blitt oppdaget dersom de hadde gjennomgått skattemeldingen. Den digitale utviklingen og effektiviseringen medførte imidlertid mer automatiserte prosesser, hvor skattemeldingene

---

<sup>88</sup> Se punkt 2.3.

<sup>89</sup> Se punkt 2.3.

<sup>90</sup> Prop. 38 L (2015–2016) s. 132.

<sup>91</sup> Se for eksempel Ot.prp. nr. 21 (1999–2000) s. 36. Se også punkt 2.1.

<sup>92</sup> Prop. 38 L (2015–2016) s. 108 flg.

stort sett gikk rett gjennom systemet. Dermed kunne det også bli mange feil som ikke ble oppdaget med mindre skattemyndighetene ble gjort oppmerksomme på forholdene. Det ble behov for en modernisering av bestemmelsene om fastsettingssystemet, hvor den skattepliktiges rolle kom klarere frem.<sup>93</sup>

Uttalelsen i forarbeidene om at rettstilstanden vil “ligge nærmere” egenfastsettingsmodellen i merverdiavgiftssystemet, tyder likevel på at det ikke kreves like mye av den skattepliktige når det gjelder inntekts- og formuesskatt som ved merverdiavgift. For merverdiavgift er det for eksempel ikke fastslått at myndighetene har en undersøkelsesplikt som avveies mot opplysningsplikten, slik det er for inntekts- og formuesskatt.<sup>94</sup>

Det at det nå er den skattepliktige som har hovedansvaret for å fastsette skattegrunnlaget, tilsier likevel at det er høyere forventninger til at den skattepliktige sier ifra dersom noe er tvilsomt eller feil. Ettersom det ikke lengre er forutsatt å skje en saksbehandling fra myndighetenes side, har vedkommende en større oppfordring til å gjøre myndighetene oppmerksomme på forholdet.

Økt digitalisering har i tillegg gjort det enklere for den skattepliktige å gi opplysninger, ved at det blant annet er bedre muligheter for å kommunisere med skattemyndighetene, be om veiledning og laste opp vedlegg. Det kan også tilsi at forventningene til den skattepliktige stiger, slik at det kreves mer for å oppfylle opplysningsplikten.

Det kan dermed se ut som at overgangen til egenfastsettingsmodellen innebærer litt økt ansvar for den skattepliktige, men at det er tale om en utvikling som har skjedd gradvis. Overgangen til egenfastsettingsmodellen kan i alle fall underbygge påstanden om at en skattepliktig som forstår eller burde forstå at fastsettingen er tvilsom eller feil, i det minste må gjøre skattemyndighetene oppmerksomme på dette.<sup>95</sup>

---

<sup>93</sup> Prop. 38 L (2015–2016) s. 112.

<sup>94</sup> Farstad (2015) s. 356–357. Se også punkt 2.1 og 4.5.

<sup>95</sup> Se punkt 4.3 og 4.4.

# 5 Kommer skyldvurderinger inn i vurderingen av om det foreligger unnskydelige forhold eller unntak?

## 5.1 Unnskydelige forhold etter § 14-3 andre ledd

Det gjøres som nevnt unntak fra tilleggsskatt ved unnskydelige forhold etter § 14-3 andre ledd.<sup>96</sup> Bestemmelsen sier at tilleggsskatt ikke ilegges når “skattepliktiges (...) forhold må anses unnskydelig.”

Spørsmålet er om vurderingen av om det foreligger unnskydelige forhold etter § 14-3 andre ledd legger opp til en skyldvurdering.

Ordlyden “skattepliktiges (...) forhold” viser til den konkrete personen, i motsetning til om ordlyden for eksempel hadde vært “de skattepliktiges” eller “skattyternes” forhold. Det tilsier at det må foretas en konkret, subjektiv vurdering. Det at den skattepliktiges forhold “må anses unnskydelig” kan tolkes som at vedkommende ikke kan klandres for opplysningssvikten, noe som vil innebære en skyldvurdering.<sup>97</sup>

Dette underbygges av Prop. 38 L (2015–2016) s. 213, hvor departementet viste til unnskyldningsgrunnene som svar på at de ikke ønsket et krav om uaktsomhet for å ilegge tilleggsskatt etter § 14-3 første ledd. Skattemyndighetene skulle “i hovedsak vurdere de samme forholdene i en objektiv modell med unnskyldningsgrunner, som i en modell som har subjektiv skyld som grunnvilkår”, jf. s. 213. Systemet innebærer “at det ikke skal ilegges tilleggsskatt *med mindre den skattepliktige kan klandres for opplysningssvikten*”, jf. s. 213 (min utheving). Dette viser at det legges opp til en skyldvurdering, hvor den skattepliktige unntas fra tilleggsskatt dersom vedkommende ikke kan klandres.

Rt. 1996 s. 1256 (Libæk) gjaldt gyldigheten av et vedtak om tilleggsskatt for noen deltakere i et kommandittselskap. Førstvoterende uttalte på vegne av en enstemmig Høyesterett at deltakerne “måtte i det minste forstå at kunnskap om garantien ville kunne få betydning for den ligningsmessige vurdering av fradrag knyttet til deltagelsen i Kommandittselskapet” og at

---

<sup>96</sup> Se punkt 3.3.

<sup>97</sup> Se punkt 1.1.

det “taler mot de ankende parter at de alle tre var erfarne skipsmeglere og må antas å ha hatt god innsikt i finansieringsspørsmål og lønnsomhetskalkyler knyttet til skipsfarten”, jf. s. 1268. Forholdene ble ikke ansett unnskyldelige, og tilleggsskatt ble dermed opprettholdt.

Høyesterett avgjorde saken i Rt. 1996 s. 1270 (Nopec) på tilsvarende måte, og det forelå heller ikke der unnskyldelige forhold. På s. 1276-1277 uttales det at:

“Nevi [selger] som den profesjonelle part [la] tydelig til grunn at de mente at opplegget holdt skatterettslig, og Nopec, som etter det opplyste *ikke hadde spesiell innsikt* på dette felt, har lagt dette til grunn. De *burde likevel innsett at ligningsmyndighetene ville ha interesse av selv å vurdere betydningen av den foreliggende garantien – selv om innholdet framstod som uklart*” (mine uthevninger).

Dommene tilsier også at unntaket for unnskyldelige forhold legger opp til en vurdering av om den skattepliktige kan klandres, fordi det vurderes hva vedkommende forsto eller burde forstått. Det foretas en individuell bedømmelse av om den konkrete skattepliktige hadde forutsetninger for å oppfylle opplysningsplikten.

Hensynet til rimelighet og rettssikkerhet støtter en slik individuell bedømmelse.<sup>98</sup> I noen tilfeller kan en slik vurdering av om vedkommende kan klandres tilsa at to skattepliktige bør behandles forskjellig. En skattepliktig som har lang erfaring med kompliserte skatteforhold vil for eksempel ha bedre forutsetninger for å oppfylle opplysningsplikten enn en utenlandsk person som nettopp har flyttet til Norge, og som ikke har erfaring med å betale norsk skatt.<sup>99</sup> Det er derfor rimelig og rettferdig at det kan tas individuelle hensyn.

På den andre siden står hensynet til likhet og effektivitet, som kan trekke i retning av at det burde være en mer objektiv vurdering. Det er raskere for skattemyndighetene å ilegge tilleggsskatt basert på en skjematisk vurdering, enn å vurdere om vedkommende kan klandres i hvert enkelt tilfelle.

Samtidig er det i utgangspunktet den skattepliktige som må påberope seg unnskyldelige forhold.<sup>100</sup> Skattemyndighetene må derfor ikke kunne påvise skyld i alle tilfeller, men eventuelt kunne bevise at det ikke foreligger unnskyldelige forhold.<sup>101</sup> Videre kan ikke

---

<sup>98</sup> Prop. 38 L (2015–2016) s. 16.

<sup>99</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) s. 43 og Prop. 38 L (2015–2016) s. 214.

<sup>100</sup> Se punkt 3.3.

<sup>101</sup> Se punkt 3.3.

hensynet til effektivitet i skatteforvaltningen få ubetinget gjennomslag, særlig ikke på bekostning av hensynet til rimelighet og rettferdighet.

Konklusjonen er at vurderingen av om det foreligger unnskyldelige forhold etter § 14-3 andre ledd legger opp til en skyldvurdering, i den forstand at det vurderes om den konkrete personen kan klandres for opplysningssvikten.<sup>102</sup>

Spørsmålet er så hvordan vurderingen av om det foreligger unnskyldelige forhold nærmere bestemt foretas, og hva som skiller vurderingen fra en uaktsomhetsvurdering.

Ordlyden gir ikke veiledning for hva som kreves for at vedkommende ikke kan klandres for opplysningssvikten. Det finnes imidlertid flere eksempler i forarbeidene, og disse er ikke uttømmende.<sup>103</sup> I Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) s. 42 står det for eksempel at forhold som kan anses som unnskyldelige er “psykiske eller sosiale problemer, sykdom eller dødsfall i familien, samlivsbrudd, rusmisbruk eller fengselsopphold”. I slike vanskelige livssituasjoner er det ofte mindre klanderverdig av den skattepliktige å ikke oppfylle opplysningsplikten.

Videre står det i Prop. 38 L (2015–2016) s. 215 at “skattemyndighetene [bør] ta hensyn til om opplysningssvikten gjelder en enkeltstående feil av en ellers lojal og aktsom skattepliktig. Tilfeller som vil kunne anses som unnskyldelige, er for eksempel hvor det i dag ilegges tilleggsavgift med et fast beløp fordi uaktsomheten anses som forholdsvis liten.”<sup>104</sup> Også “systemmessige misforståelser som for eksempel at skattyter gjør tekniske feil ved innlevering av selvangivelsen i Altinn, eller ikke forstår at opplysningene i selvangivelsen må korrigeres før levering” anses ofte unnskyldelig, jf. s. 214. Dette er også tilfeller hvor opplysningssvikten er mindre klanderverdig.

Når det gjelder rettsvillfarelse, står det i Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) s. 42 at:

“[d]en klare hovedregelen vil (...) være at rettsvillfarelse ikke vil være et unnskyldelig forhold. Bare i helt spesielle situasjoner kan det være grunn til å fravike dette utgangspunktet. Det kan for eksempel dreie seg om tolkning av en ny bestemmelse som kan være uklar eller som misforstås av andre grunner. I slike tilfeller kan det fremstå som svært strengt å ilegge tilleggsskatt, dersom skattyterne har gjort så godt de har kunnet, men likevel *misforstår på en aktsom måte* og dermed ikke oppfyller

---

<sup>102</sup> Tilsvarende Stoveland (2020) note 692.

<sup>103</sup> Prop. 38 L (2015–2016) s. 214.

<sup>104</sup> Se for eksempel HR-2016-1982-A (Norisol).

opplysningsplikten. Etter departementets oppfatning er det *vanskelig å se for seg at dette vil kunne gjelde profesjonelle næringsdrivende*, men det kan være aktuelt for lønnstakere og pensjonister i helt spesielle tilfeller” (mine uthevinger).

Uttalelsen tilsier at rettsvillfarelse bare er unnskyldelig dersom det er tale om en uklar eller komplisert regel, og den skattepliktige heller ikke forsto eller burde forstå at forholdet kunne ha skatterettslig betydning. Også her må det vurderes konkret hvor stor grad av klander vedkommende har utvist.

Vurderingen av unnskyldelige forhold minner dermed svært mye om uaktsomhetsvurderingen, der man ikke anses uaktsom dersom man likevel ikke kan klandres.<sup>105</sup> I begge vurderingene er det spørsmål om det foreligger omstendigheter som gjør det urimelig å klandre den skattepliktige, til tross for at vedkommende har begått en objektivt sett urettmessig handling. Vurderingene tar på denne måten hensyn til at ikke alle kan forventes å handle riktig i alle situasjoner.

I tillegg kan det også her trekkes en parallell til rolleforventningene i uaktsomhetsvurderingen.<sup>106</sup> Forarbeidsuttalelsen ovenfor viser at det ofte stilles strengere krav til profesjonelle næringsdrivende enn lønnstakere og pensjonister, mens skattepliktige med særlig liten erfaring eller innsikt lettere kan fritas fra tilleggsatt.<sup>107</sup>

Departementet uttalte at det som skiller vurderingen fra en uaktsomhetsvurdering er at:

“i den foreslåtte modellen er utgangspunktet at *den skattepliktige skal påberope seg unnskyldningsgrunnene, i stedet for at myndighetene skal vurdere om skyldkravet er oppfylt i alle saker*. Men også i den foreslåtte modellen skal skattemyndighetene vurdere om det foreligger unnskyldelige forhold dersom opplysningene i saken tilsier det”, jf. Prop. 38 L (2015–2015) s. 213 (min utheving).

Etter at skattemyndighetene har konstatert at det foreligger “uriktig eller ufullstendig opplysning” etter § 14-3 første ledd, er det altså hovedsakelig den skattepliktige selv som må påberope seg at det foreligger unnskyldelige forhold.<sup>108</sup> Vurderingen av om vedkommende likevel ikke kan klandres, får dermed en mer subsidiær karakter enn en uaktsomhetsvurdering.

---

<sup>105</sup> Se punkt 1.1.

<sup>106</sup> Se punkt 4.2.

<sup>107</sup> Se også Ot.prp. nr. 29 (1978–79) s. 123.

<sup>108</sup> Se også punkt 3.3 og Ot.prp. nr. 29 (1978–1979) s. 122.



Vurderingen av om det foreligger unnskyldelige forhold er i realiteten en uaktsomhetsvurdering, da det avgjørende er om vedkommende likevel ikke kan klandres. I motsetning til ved uaktsomhet, er det imidlertid først dersom den skattepliktige påberoper seg det, eller hvis opplysningene i saken tilsier det, at det må vurderes om vedkommende kan klandres. Skyldvurderinger får altså stor betydning i vurderingen av om det foreligger unnskyldelige forhold etter § 14-3 andre ledd.

## 5.2 Unntakene i § 14-4

I sktflv. § 14-4 gjøres det også unntak fra tilleggsskatt blant annet ved “åpenbare regne- eller skrivefeil”, der den skattepliktige “frivillig retter” opplysningene, der “tilleggsskatten for det enkelte forholdet vil bli under 1000 kroner” og “når den skattepliktige er død”, jf. henholdsvis bokstav b, d, e og f.

Spørsmålet er om skyldvurderinger også kommer inn i vurderingen av om det foreligger unntak etter § 14-4.

Ettersom bestemmelsen lister opp forskjellige situasjoner, kan en naturlig forståelse av ordlyden tilsa at det er tale om unntak av mer skjematisk og objektiv karakter enn etter § 14-3 andre ledd. Dette underbygges av Prop. 38 L (2015–2016) s. 202, hvor det vises til at det i den tidligere bestemmelsen, lignl. § 10-3 nr. 2, var “fastsatt flere mer objektive unntak fra tilleggsskatt.” Det tilsier at skyldvurderinger får mindre betydning for vurderingen etter § 14-4.

I Rt. 2006 s. 593 (Eksportfinans) var spørsmålet om det forelå “åpenbare regne- eller skrivefeil”. Høyesterett besvarte spørsmålet bekræftende (dissens 4-1). I avsnitt 28 flg. vurderte førstvoterende på vegne av flertallet om unntaket kom til anvendelse, uten å trekke inn den konkrete skattepliktiges subjektive forhold. I avsnitt 32 uttales det at:

“[d]et er en objektiv vurdering som må foretas, slik at det ikke er avgjørende om en ligningsfunksjonær faktisk oppdager at det er en feil eller ikke. Kan det som ser påfallende ut, ha en plausibel forklaring og derfor være riktig, er man utenfor bestemmelsens anvendelsesområde.”

Dommen tilsier at hvorvidt den skattepliktige kan klandres ikke har betydning i denne vurderingen. Dersom det foreligger en åpenbar regne- eller skrivefeil, kan det jo tvert imot hevdes at den skattepliktige virkelig burde oppdaget feilen, slik at det forelå skyld.

I Rt. 1997 s. 1117 (Schultz) ble det videre uttalt om unntaket for regne- eller skrivefeil at:

“[n]år denne regelen ses på bakgrunn av den generelle om unnskyldelige forhold, blir konsekvensen at skrive- og regnefeil ikke gir grunnlag for tilleggsskatt *selv når skattyter kan bebreides for feilen*. Dette gjelder likevel bare når feilen er åpenbar, jf. lovteksten. Jeg tilføyer videre at unntaket for skrive- og regnefeil ikke får anvendelse dersom det må antas å foreligge *forsøk på å unndra skatt*, jf. Ot.prp.nr.29 (1978–79) side 123” (mine uthevinger).

Sammenhengen med unnskyldelige forhold etter § 14-3 andre ledd, hvor en skattepliktig som ikke kan klandres kan fritas fra tilleggsskatt, tilsier altså at unntaket for åpenbare feil kan anvendes selv om den skattepliktige kan klandres for feilen. Det må likevel være tale om en oppriktig regne- eller skrivefeil, og ikke et forsøk på å redusere skatten. Unntaket får dermed ikke anvendelse dersom feilen er bevisst, noe som bidrar til å forhindre tilpasninger.

Selv om unntakene etter § 14-4 kan fritas fra tilleggsskatt også når den skattepliktige kan klandres for opplysningssvikten, virker det som at skyld har påvirket unntakene. Et annet eksempel enn at unntaket for regne- og skrivefeil bare kommer til anvendelse for oppriktige feil, er unntaket i bokstav d om at den skattepliktige “frivillig retter” opplysningene. Det at rettingen må ha vært “frivillig” tilsier at den ikke kan ha blitt fremkalt av kontrolltiltak. I HR-2018-875-A (Knutsen) ble det lagt vekt på at “det for domfelte fremsto som sikkert at skattemyndighetene uansett ville bli informert om skatte- og avgiftsunndragelsene”, jf. avsnitt 53. Unntaket kom derfor ikke til anvendelse. Det er altså den skattepliktiges tro på at han uoppfordret samarbeider og medvirker til riktig fastsetting som skal belønnes, og ikke at han er føre-var og melder seg selv i tide.<sup>109</sup>

Også for unntaket om at tilleggsskatt ikke ilegges dersom den blir “under 1 000 kroner” i bokstav e, er det ikke tale om de største og mest klanderverdige unndragelsene. I tillegg blir det mer effektivitet i skatteforvaltningen av at skattemyndighetene slipper å bruke tid og ressurser på små beløp. Videre bygger unntaket i bokstav f, om at det ikke ilegges

---

<sup>109</sup> Se også Skatteforvaltningshåndboken (2021) om sktfvl. § 14-4.

tilleggsskatt etter at “den skattepliktige er død”, på en tanke om at arvingene ikke kan sanksjoneres for den avdødes handlinger.<sup>110</sup>

Konklusjonen er at unntakene etter § 14-4 er mer objektive enn unnskyldningsgrunnene i § 14-3 andre ledd. Unntakene i § 14-4 kommer til anvendelse dersom vilkårene objektivt sett er oppfylt, selv om vedkommende kan klandres, for eksempel for å ikke ha oppdaget en åpenbar feil. Skyldvurderinger får likevel en viss betydning. Det er flere eksempler på at unntakene ikke kommer til anvendelse ved bevisste tilpasninger, altså stor grad av skyld. I tillegg kan unntakene ofte begrunnes med at det ikke er tale om de største og mest klanderverdige skatteunndragelsene, slik at hensynet til effektivitet taler for å unnta disse situasjonene etter en mer skjematisk og objektiv vurdering.

---

<sup>110</sup> Bokstav f ble tilført for at bestemmelsen skulle være i samsvar med uskyldspresumsjonen i EMK art. 6 nr. 2, se Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) s. 47.

## 6 Konklusjon

Gjennomgangen i oppgaven tilsier at skyldvurderinger får betydning for vurderingen av ileggelse av ordinær tilleggsatt på flere måter.

Når det gjelder vilkåret “uriktig eller ufullstendig opplysning” i § 14-3 første ledd, er utgangspunktet at den skattepliktige må gi alle opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at en aktsom og lojal person i tilsvarende posisjon ville gitt, jf. punkt 4.1 Dette er også utgangspunktet for en uaktsomhetsvurdering. Forskjellen er at det ikke kreves at skattemyndighetene påviser at den skattepliktige kan klandres for opplysningssvikten etter § 14-3 første ledd. Videre er det som hovedregel tilstrekkelig etter den objektive normen at skattemyndighetene har fått grunnlag for å gjennom egne undersøkelser skaffe seg ytterligere opplysninger.

Rettskildene tyder imidlertid på at kravene som stilles etter den objektive normen skjerpes dersom den skattepliktige er særlig kyndig, se punkt 4.2. I slike tilfeller har vedkommende større oppfordring til å gi opplysninger. Dette minner om rolleforventningene i uaktsomhetsvurderingen. Subjektive forhold som kunne talt for en mildere behandling av den skattepliktige får nok derimot ikke betydning for den objektive normen, og må vurderes som et eventuelt unntak fra tilleggsatt, se punkt 5.

Selv om den skattepliktige har gitt formelt sett riktige og fullstendige opplysninger, slik at skattemyndighetene ved nærmere undersøkelser kunne skaffet seg ytterligere opplysninger, ser det også ut til at det kreves flere eller tydeligere opplysninger dersom den skattepliktige forstår eller burde forstå at fastsettingen sannsynligvis er tvilsom eller feil, jf. punkt 4.3. I slike tilfeller kan vedkommende klandres for å ikke ha handlet annerledes, slik som i en uaktsomhetsvurdering. Rettskildene kan tolkes som at man i slike tilfeller krever mer av den skattepliktige jo større grad av skyld vedkommende har utvist. Der den skattepliktige forstår eller burde forstå at fastsettingen *åpenbart* er tvilsom eller feil, kan det kanskje være grunnlag for å strekke opplysningsplikten til å også omfatte rettsanvendelse og skjønnsutøvelse, selv om den i utgangspunktet gjelder faktiske forhold, jf. punkt 4.4.

Innføringen av egenfastsettingsmodellen kan videre tyde på at det kreves litt mer av den skattepliktige for å oppfylle opplysningsplikten enn tidligere, ettersom det ikke lengre er forutsatt å skje en saksbehandling fra myndighetenes side, jf. punkt 4.5. Det kan blant annet

være større grunnlag for å kreve at den skattepliktige reagerer der han forstår eller burde forstå at fastsettingen er tvilsom eller feil, også når det gjelder rettsanvendelse og skjønnsutøvelse som nevnt i punkt 4.4.

Når det gjelder unnskyldelige forhold etter § 14-3 andre ledd, får skyldvurderinger stor betydning. Vurderingen er i realiteten en uaktsomhetsvurdering, som innebærer at det ikke ilegges tilleggsskatt dersom skattemyndighetene ikke kan bevise at vedkommende kan klandres for opplysningssvikten, jf. punkt 5.1. Det som skiller vurderingen av ileggelse av ordinær tilleggsskatt fra en uaktsomhetsvurdering, er at denne vurderingen i utgangspunktet først foretas dersom den skattepliktige påberoper seg regelen.<sup>111</sup>

I tillegg er det noen mer objektive unntak fra tilleggsskatt i § 14-4, som kan unnta fra tilleggsskatt uavhengig av om vedkommende kan klandres for opplysningssvikten, jf. punkt 5.2. Skyldvurderinger får likevel en viss betydning også her, blant annet fordi de skjematiske unntakene ikke gjelder ved bevisste tilpasninger, altså de mest klanderverdige tilfellene.

Dersom det hadde vært krav om uaktsomhet for å ilegge ordinær tilleggsskatt etter § 14-3 første ledd, hadde det kommet klarere frem i hovedregelen at skyldvurderinger får betydning. Valget om en i utgangspunktet objektiv norm, hvor skattemyndighetene ikke alltid må bevise at den skattepliktige kan klandres, bidrar imidlertid til mer effektivitet i skatteforvaltningen. Blant annet unngår skattemyndighetene i større grad bevistekniske problemer der den skattepliktige skjuler sin skyld. En skjerpet opplysningsplikt der den skattepliktige har særlig oppfordring og forutsetning for å gi flere eller tydeligere opplysninger, kan også bidra til flere riktige skattefastsettinger uten mer arbeid for skattemyndighetene.

---

<sup>111</sup> Se punkt 3.3.

# Kilderegister

## Lover og konvensjoner

Grunnloven	Lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov
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
Den europeiske menneskerettighetskonvensjonen	Konvensjon om beskyttelse av menneskerettighetene og de grunnleggende friheter, Roma, 4. november 1950

## Forarbeider

NOU 2003: 7	Tilleggsskatt m.m.
Ot.prp. nr. 29 (1978–1979)	Om ligningslov og endringer andre lover
Ot.prp. nr. 21 (1999–2000)	Endringer i skatteloven mv.
Ot.prp. nr. 90 (2003–2004)	Om lov om straff (straffeloven)

Ot.prp. nr. 22 (2008–2009)	Om lov om endringer i straffeloven 20. mai 2005 nr. 28 (siste delproposisjon – slutføring av spesiell del og tilpasning av annen lovgivning)
Ot.prp. nr. 82 (2008–2009)	Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt)
Prop. 38 L (2015–2016)	Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)
Innst. O. nr. 44 (1979–1980)	Innstilling fra finanskomitéen om ligningslov og endringer i andre lover

## Rettsavgjørelser og forvaltningspraksis

### Høyesterett

Rt. 1907 s. 715 (vannledning)

Rt. 1926 s. 899

Rt. 1927 s. 651

Rt. 1957 s. 985 (brannslukningsapparat)

Rt. 1970 s. 1427

Rt. 1974 s. 1

Rt. 1975 s. 992 (Hjelmaas-Larsen)

Rt. 1990 s. 1293 (Ytterbøe)

Rt. 1991 s. 1124 (knallskudd)

Rt. 1992 s. 1588 (Loffland)

Rt. 1995 s. 1278 (fiktive lånetransaksjoner I)

Rt. 1995 s. 1288 (fiktive lånetransaksjoner II)

Rt. 1995 s. 1883 (Slørdahl)

Rt. 1996 s. 932

Rt. 1996 s. 1256 (Libæk)

Rt. 1996 s. 1270 (Nopec)

Rt. 1997 s. 1081 (trampett)

Rt. 1997 s. 1117 (Schultz)

Rt. 1997 s. 1430 (Elf)

Rt. 1999 s. 1087 (Baker Hughes)

Rt. 2000 s. 758 (Kruse Smith)

Rt. 2000 s. 1991 (alpindom I)

Rt. 2002 s. 716 (Bukkebo)

Rt. 2004 s. 499

Rt. 2006 s. 333 (X-eiendom)

Rt. 2006 s. 593 (Eksportfinans)

Rt. 2006 s. 1367 (sivilingeniør)

Rt. 2007 s. 360 (Lyse Energi)

Rt. 2008 s. 1409 (Sørum)

Rt. 2009 s. 6

Rt. 2009 s. 813 (Gaard/Tveit)

Rt. 2010 s. 1121

Rt. 2012 s. 1648 (Statoil ASA)



Rt. 2014 s. 656

HR-2016-1179-A (Transocean)

HR-2016-1982-A (Norisol)

HR-2018-875-A (Knutsen)

### **Den europeiske menneskerettighetsdomstol (EMD)**

Sergey Zolotukhin mot Russland [GC] no. 14939/03 (10.02.2009)

### **Skatteklagenemnda**

SKNS1-2020-105

## **Litteratur**

- Andenæs (2016)                      Andenæs, John, *Alminnelig strafferett*, 6. utgave, Universitetsforlaget 2016
- Eriksen (2016)                      Eriksen, Morten, “Straffbar opplysningssvikt ved ligningen”, *Tidsskrift for skatterett hefte 1*, 2016, s. 10–49
- Farstad (2015)                      Farstad, Snorre, “Ny skatteforvaltningslov – konsekvenser ved overgang til egenfastsetningsmodell”, *Tidsskrift for skatterett hefte 4*, 2015, s. 339–373
- Folkvord m.fl. (2018)              Folkvord, Benn, Eivind Furuseth, Sanaz Ormaz Ferdowski og Ole Gjems-Onstad, *Norsk bedriftsskatterett*, 10. utgave, Gyldendal 2018

- Harboe (2016) Harboe, Einar, “Straffbar opplysningssvikt ved ligningen - en kommentar til statsadvokat Morten Eriksen”, *Tidsskrift for skatterett hefte 4*, 2016, s. 356–358
- Johnsen (2018) Johnsen, Ann, “Forholdet mellom skatteplikt og straffbar opplysningssvikt”, *Tidsskrift for skatterett hefte 1-2*, 2018, s. 120–130
- Johnsen (2021) Johnsen, Ann, *Skattesvik*, Universitetsbokforlaget 2021
- Kjønstad (2005) Kjønstad, Asbjørn, “En modell for culpavurderingen”, *Tidsskrift for erstatningsrett hefte 2*, 2005 s. 87–120
- Matningsdal (2005) Matningsdal, Magnus, *Straffeloven 2005: Kommentarutgave*, Juridika.no 2005
- 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
- Skatteforvaltningshåndboken (2021) Skattedirektoratet, *Skatteforvaltningshåndboken*, 6. utgave, Skatteetaten.no 2021
- Stoveland (2020) Stoveland, Per Helge, *Norsk Lovkommentar: Skatteforvaltningsloven*, Rettsdata.no, hovedrevidert 19.06.2020
- Økokrims trusselvurdering (2018) Økokrim, *Trusselvurdering*, Okokrim.no 2018
- Økokrims trusselvurdering (2020) Økokrim, *Trusselvurdering*, Okokrim.no 2020