

## Løsningsforslag til kapittel 2

### Skatterett for økonomistudenter – oppgavesamling, 2. utgave

Med mindre annet er opplyst, er det anvendt regler, satser og beløpsgrenser for inntektsåret 2018.

Ved løsning av oppgavene i dette kapitlet er det tatt utgangspunkt i reglene i Skatteforvaltningsloven (lov av 27. mai 2016 nr. 14). Skatteforvaltningsloven trådte i kraft 01.01.2017 og inneholder regler for fastsetting av skatt på formue og inntekt, merverdiavgift og særavgifter, jf. skatteforvaltningsloven § 1. Skatteforvaltningsloven erstattet da de tidligere reglene i ligningsloven.

Stortingets skattevedtak er forkortet til SSV.

#### Oppgave 2-1

- a) Reglene om skattemyndighetenes adgang til å endre en skattefastsetting er tatt inn i skatteforvaltningsloven kapittel 12. Av § 12-1 fremgår det at skattemyndighetene kan endre enhver skattefastsetting når fastsettingen er uriktig. Hvorvidt en fastsetting er uriktig eller ikke, beror på om skattereglene er anvendt riktig på det faktiske forhold. De alminnelige sivilrettslige bevisreglene gjelder når skattemyndighetene skal vurdere om det er grunnlag for å endre skattefastsettingen. Det vil si at det mest sannsynlige faktum skal legges til grunn.

Årsaken til at skattefastsettingen er feil, kan være at det er gitt feil eller ufullstendige opplysninger fra den skattepliktige. Det er den skattepliktige som skal sørge for at grunnlaget for skattefastsettingen blir riktig slik at skattemyndighetene kan beregne riktig skatt, jf. § 9-1 og § 9-2.

- b) Før en uriktig skattefastsetting tas opp til endring, skal skattemyndighetene vurdere om blant annet den skattepliktiges forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning tilsier endring, jf. § 12-1 andre ledd. Det er opp til skattemyndighetene å vurdere om skattefastsettingen skal tas opp til endring, jf. at fastsettingen «kan» endres, se forarbeidene til § 12-1 første ledd (prp. 38 L (2015 – 2016)). Dette innebærer at skattemyndighetene ikke plikter å endre enhver skattefastsetting selv om grunnvilkårene for endring er oppfylt.

En skattepliktig kan påklage en uriktig skattefastsetting etter reglene i skattefastsetningsloven kapittel 13. Klagen må fremsettes innen en klagefrist på seks uker, jf. skatteforvaltningsloven § 13-4. Dersom klagefristen ikke er overholdt, kan skattemyndighetene likevel ta klagen under behandling dersom det er grunn til det, under hensyn til blant annet klagerens forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning. Det vil si etter en tilsvarende vurdering som i skatteforvaltningsloven § 12-1 andre ledd. Når klagefristen er oversett, har den skattepliktige ikke krav på at fastsettingen tas opp til endring.

- c) Fristene for myndighetenes adgang til å endre en skattefastsetting fremgår av § 12-6. Fristen for å ta opp saker til endring etter § 12-1 er fem år etter utgangen av skatteleggingsperioden. I saker hvor den skattepliktige ilegges skjerp tilleggs-skatt eller anmeldes for brudd på straffebestemmelsene i straffeloven §§ 378 og 379, er fristen ti år, jf. § 12-6 andre ledd.

Hovedregelen er at fristen regnes fra utgangen av skattleggingsperioden, dvs. det kalenderåret den ordinære fristen for å gjennomføre fastsetting etter kapittel 9 løp ut, jf. § 12-6 første ledd andre punktum. Fristen for å endre en fastsetting for inntektsåret 2016 vil dermed utløpe etter 5 år beregnet fra 31.12.2016 til fristen utløper 31.12.2021.

## Oppgave 2-2

- a) Regler om skattemyndighetenes administrative reaksjoner og straff er tatt inn i skatteforvaltningsloven kapittel 14. Skattemyndighetenes hjemmel til å ilegge overtredelsesgebyr er skatteforvaltningsloven § 14-7. Utstrakt bruk av opplysninger fra tredjeparter er en forutsetning for dagens system med forhåndsutfylt skattemelding for formues- og inntektsskatt. Opplysningspliktige som ikke gir pliktige opplysninger til skattemyndighetene kan derfor ilegges et overtredelsesgebyr. Regler om opplysningsplikt er gitt i skatteforvaltningsloven kapittel 7 og 8.
- b) Overtredelsesgebyr kan ilegges tredjeparter som ikke oppfyller sin opplysningsplikt etter reglene i kapittel 7. Overtredelsesgebyr kan også ilegges skattyter eller tredjeparter som ikke medvirker ved kontroll, jf. § 14-7 første ledd bokstav b, og skattepliktige og tredjeparter som ikke oppfyller sine plikter til å føre og oppbevare personalliste etter bokføringsloven, jf. skatteforvaltningsloven § 14-7 første ledd bokstav c. Tredjeparter som er ilagt tvangsmulkt kan ikke samtidig ilegges overtredelsesgebyr, jf. § 14-7 andre ledd.
- c) Overtredelsesgebyret fastsettes til 10 x rettsgebyret. Per 1. januar 2018 er rettsgebyret på 1 130 kroner, jf. rettsgebyrloven § 1. Et overtredelsesgebyr vil dermed utgjøre 11 300 kroner. Ved gjentatt overtredelse kan overtredelsesgebyr ilegges med 20 x rettsgebyret. Gebyr for skattytere og tredjeparter som ikke medvirker til kontroll kan ilegges et overtredelsesgebyr med inntil 50 x rettsgebyret, jf. skatteforvaltningsloven § 14-7 fjerde ledd.

## Oppgave 2-3

- a) § 14-3 (tilleggsskatt) og § 14-6 (skjerpet tilleggsskatt)
- b) Både tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt er en sanksjon som ilegges skattytere som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene, eller som unnlater å gi pliktige opplysninger når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler, det vil si har ført til eller kunne ført til for lav skatt. Vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt er forskjellige. Ved ileggelse av tilleggsskatt er det tilstrekkelig at det kan legges til grunn at det er klar sannsynlighetsovervekt for at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som kunne ha ført til skattemessige fordeler. Ved ileggelse av skjerpet tilleggsskatt etter § 14-6 må skattyters brudd på opplysningsplikten til skattemyndighetene være forsettlig eller grovt uaktsomt. I tillegg er det et strengere beviskrav ved ileggelse av skjerpet tilleggsskatt. For at det skal ilegges skjerpet tilleggsskatt, må det være bevist utover enhver rimelig tvil at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som kunne ha ført til skattemessige fordeler. Det må også være bevist utover enhver rimelig tvil at skattyter har handlet forsettlig eller grovt uaktsomt, og at skattyter har hatt den inntekten eller formuen som danner grunnlaget for den skjerpede tilleggsskatten.

c) Eksempler på tilfeller som kan gi grunnlag for ileggelse av tilleggsskatt eller skjerpet tilleggsskatt:

- Skattyter har gitt uriktige opplysninger om næringsinntekt
- Skattyter mottatt en forhåndsutfylt skattemelding med feil opplysninger om lønnsinntekt. Skattyter korrigerer ikke de feilaktige opplysningene og leverer ikke inn skattemelding til skattemyndighetene.
- Skattyter har fradragført kostnader som ikke eksisterer, for eksempel krevd fradrag for gjeldsrenter når det ikke foreligger et lån.
- Skattyter har iverksatt tiltak for å skjule et faktisk forhold, for eksempel utarbeidet falske dokumenter eller bilag som grunnlag for en fradragspost.
- Skattyter har krevd fradrag for kostnader som er dekket av arbeidsgiver, for eksempel kostnader til kost og losji på tjenestereiser som er dekket av arbeidsgiver.

Det ilegges likevel ikke tilleggsskatt dersom den opplysningspliktiges forhold må anses unnskyldelig, jf. § 14-3 andre ledd, eller dersom det foreligger forhold som nevnt i § 14-4.

#### Oppgave 2-4

Oda har som ansatt i skatteetaten taushetsplikt etter § 3-1. Taushetsplikten omfatter enhver som har eller har hatt verv, stilling eller oppdrag knyttet til skattemyndighetene. Oda har plikt til å hindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til det hun i jobbsammenheng får vite om noens formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold.

Oda kan ikke gi opplysninger til Kåre om Geirs inntekts- og formuesforhold.

#### Oppgave 2-5

Petter er omfattet av habilitetsreglene i § 4-1. Bestemmelsen gir regler for når tjenestemenn og andre som utfører tjeneste eller arbeid for skattemyndighetene er inhabile til å delta i tilrettelegging av grunnlaget for en avgjørelse og ved avgjørelse av en sak. Bestemmelsen omfatter enhver som utfører tjeneste eller arbeid for skattemyndighetene, og dermed også medlemmer av Skatteklagenemnda.

Petters forhold er ikke omfattet av § 4-1 første ledd bokstavene a til h. Av bokstav i fremgår det imidlertid at en som utfører tjeneste eller arbeid for skattemyndighetene, er inhabil til å delta i tilretteleggingen og grunnlaget for en avgjørelse og ved avgjørelse av en sak når «andre særegne forhold foreligger som er egnet til å svekke tilliten til vedkommendes upartiskhet».

En nabokonflikt vil kunne være et særegent forhold. Konflikten mellom naboene kan bidra til å svekke tilliten til Petters habilitet, og Petter bør derfor erklære seg inhabil. Konflikten kan føre til at tilliten til Petter habilitet svekkes, og Petter er derfor inhabil til å delta i avgjørelsen av naboens skattesak.

#### Oppgave 2-6

a) Etter § 5-4 har enhver rett til å gjøre seg kjent med saksdokumentene i sin egen sak. Lise har derfor som hovedregel rett til å se alle dokumentene i saken.

- b) Skattemyndighetene kan holde tilbake dokumenter som er utarbeidet for saksforberedelsen (interne dokumenter), jf. § 5-4 andre ledd bokstav a, eller når hensynet til skattemyndighetenes kontrollarbeid tilsier det, jf. § 5-4 andre ledd bokstav b.
- c) Utarbeiding av en beregning av skattyters privatforbruk er et dokument utarbeidet for saksforberedelsen av skattemyndighetene og dermed et internt dokument. Før vedtak treffes, skal skattyter varsles og gis en passende frist for å uttale seg, jf. § 5-6. Varslingsplikten er et ledd i skattyters rett til kontradiksjon. Selv om privatforbruksberegningen er et internt dokument, taler skattyters rett til kontradiksjon for at skattyter får se beregningen. Skattyter bør få se grunnlaget for skattemyndighetenes skjønnsfastsetting for å ha muligheten til å rette opp eventuelle feilaktige opplysninger.
- Skattemyndighetene skal også praktisere meroffentlighet, jf. § 5-6 fjerde ledd. Selv om det er adgang til å holde tilbake interne dokumenter fra innsyn, skal innsyn likevel gis hvis hensynet til den som ber om innsyn, veier tyngre enn behovet for unntak. Her veier hensynet til Lise tyngre enn behovet for unntak, og Lise bør gis innsyn i privatforbruksberegningen.
- d) Lise kan klage på skattefastsettingen, jf. § 13-1. Klagefrist er regulert i § 13-4.

#### Oppgave 2-7

- a) Skattemyndighetene har fattet et vedtak og fastsatt Olas næringsinntekt ved skjønn etter skatteforvaltningsloven § 12-2. Ola må klage på vedtaket etter reglene i skatteforvaltningsloven kapittel 13.

Når Turid oppdager at skattefastsettingen er uriktig, bør hun anbefale Ola å ta kontakt med skattemyndighetene. I kontakten med skattemyndighetene bør Ola opplyse at han nå har engasjert en regnskapsfører. Han bør også forklare hvorfor han ikke har levert pliktig skattemelding. Turid bør umiddelbart bistå Ola med å utarbeide pliktig skattemelding med pliktige vedlegg, fordi dette er et nødvendig underlag dersom Ola skal klage.

Det fremgår av oppgaven at Ola både er ilagt tilleggsskatt etter skatteforvaltningsloven § 14-3 og tvangsmulkt etter skatteforvaltningsloven § 14-1. Turid bør gjøre skattemyndighetene oppmerksom på bestemmelsen i skatteforvaltningsloven § 14-5 femte ledd om at ilagt tvangsmulkt skal komme til fradrag i beregnet tilleggsskatt for unnlatt levering av skattemelding etter § 14-3 første ledd annet punktum.

- b) Olas klageadgang på skattefastsettingen fremgår av § 13-1. Klagefristen er imidlertid seks uker, jf. § 13-4. Selv om klagefristen er oversittet, kan skattemyndighetene ta klagen under behandling dersom det er grunn til det under hensyn til blant annet klagerens forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning.

Dersom Ola leverer inn en korrekt skattemelding med alle pliktige vedlegg, vil det tale for at klagen bør tas opp til behandling. Det samme gjelder Olas ønske om å rydde opp i sitt forhold til skattemyndighetene og at han nå har engasjert en regnskapsfører til å hjelpe seg med det.

## Oppgave 2-8

Det fremgår av skatteforvaltningsloven § 9-4 at skattepliktige kan endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger. Endringsmeldingen må være kommet fram til skattemyndighetene senest tre år etter leveringsfristen for skattemelding, jf. § 9-4 andre ledd.

Selskapet kan bør levere korrigerede skattemeldinger for de tre siste inntektsårene.

Når det gjelder en endring av senere inntektsår, kan skattepliktige ikke endre skattefastsettingen ved egenretting. Selskapet må anmode om at skattemyndighetene endrer de tidligere skattefastsettingene, jf. § 12-1 første ledd. Skattemyndighetene har adgang til å endre skattefastsettingen innenfor 5 års-fristen i § 12-6.

Selv om en endring av de tidligere skattefastsettingene avgjøres av skattemyndighetene og er avhengig av skattemyndighetenes skjønnsmessige vurdering, vil skattemyndighetene også være opptatt av at korrekt faktum legges til grunn for beskatningen. Dette taler for at de tidligere skattefastsettingene tas opp til endring.

## Oppgave 2-9

Skattemyndighetene har veiledningsplikt etter § 5-1. På forespørsel plikter skattemyndighetene å gi veiledning om utfylling av meldinger. Når arbeidssituasjonen tillater det, skal skattemyndighetene gi veiledning om lover, forskrifter og vanlig praksis som har betydning for de rettigheter og plikter vedkommende har, og om mulig peke på forhold som særlig kan ha betydning.

Ved vurdering av veiledningspliktens omfang skal det tas hensyn til den skattepliktiges behov for veiledning. Lises forhold tilsier at hun har et større krav på veiledning enn for eksempel en skattepliktig som er næringsdrivende og som har engasjert eksterne rådgivere.

Skattemyndighetene plikter å gi Lise nødvendig veiledning, jf. § 5-1.

## Oppgave 2-10

a) Reglene om bindende forhåndsuttalelser er tatt inn i skatteforvaltningsloven kapittel 6.

Skattemyndighetene kan på anmodning fra en skattepliktig gi bindende forhåndsuttalelse om de skattemessige virkningene av en planlagt fremtidig disposisjon før den iverksettes. Magne har ennå ikke foretatt noen investering og vilkåret om at det må foreligge en planlagt fremtidig disposisjon er oppfylt. Det må også anses å ha vesentlig betydning for Magne å få klarlagt de skattemessige virkningene før disposisjonen iverksettes. Også dette vilkåret anses oppfylt. For å få en bindende forhåndsuttalelse, må Magne betale et gebyr til skattemyndighetene, jf. § 6-3. I og med at det er usikkert hvordan leieinntektene skal beskattes, vil det være lurt av Magne å be om en bindende forhåndsuttalelse.

b) For Magne har en bindende forhåndsuttalelse den konsekvens at skattemyndighetene er bundet at uttalelsen, under forutsetning av at faktum som er lagt til grunn i forhåndsuttalelsen er i samsvar med de faktiske forhold ved disposisjonen. Magne kan imidlertid fritt velge å ikke iverksette den planlagte disposisjonen.

### Oppgave 2-11

- a) Ileggelse av tilleggsskatt forutsetter at skattyter er ansvarlig for at det gis uriktige eller ufullstendige opplysninger i skattemeldingen, jf. § 14-3. Skattyters ansvar endres ikke ved at han overlater til andre, for eksempel en revisor eller en regnskapsfører, å levere og/eller fylle ut skattemeldingen. Se eventuelt nærmere om skattyters ansvar for feil av medhjelper i Høyesterettsdom inntatt i Rt. 1992 side 511. Dette gjelder også når feilen skyldes feil i et dataprogram, se dom av Borgarting Lagmannsrett i Utv. 4. november 1998. Eksport AS er dermed ansvarlig for feilen.

(Forholdet mellom Regnskap AS og Eksport AS er ikke en del av oppgaven og må løses på grunnlag av kontraktsrettslige og erstatningsrettslige regler.)

- b) Tilleggsskatt fastsettes ikke når de uriktige eller ufullstendige opplysningene skyldes åpenbare regne- eller skrivefeil, jf. § 14-4 første ledd bokstav b. Spørsmålet er om feil i et årsoppgjørprogram kan anses som en åpenbar regne- eller skrivefeil. Høyesterett har i to dommer, se Rt. 2006 side 593 (Eksportfinans AS) og Rt. 2006 side 602 (Gezina AS), lagt til grunn at feil i et årsoppgjørprogram var en regnefeil og skrivefeil. Selskapet bør påberope seg ovennevnte rettspraksis, og hevde at det ikke foreligger hjemmel for å ilegge selskapet tilleggsskatt, jf. § 14-4 første ledd bokstav b.

### Oppgave 2-12

- a) Skattytere som har hatt formue eller inntekt som er skattepliktig her i landet, plikter å levere skattemelding, jf. § 8-1. Lønnstakere og pensjonister som mottar forhåndsutfylt skattemelding for formues- og inntektsskatt, kan imidlertid unnlate å levere skattemelding når meldingen er riktig og fullstendig utfylt, jf. § 8-1 femte ledd. Sissel er lønnstaker og kan i utgangspunktet unnlate å levere skattemelding, jf. § 8-1 femte ledd. Unntak fra leveringsplikten forutsetter at Sissel har mottatt en korrekt forhåndsutfylt skattemelding. Den forhåndsutfylte skattemeldingen har feilaktige opplysninger om mottatt lønnsinntekt. Vilkårene for leveringsfritak er derfor ikke oppfylt. Sissel plikter å levere skattemelding etter § 8-1 første ledd.
- b) Dersom Sissel ikke leverer pliktig skattemelding, kan skattefastsettingen bli feil. Sissel kan også på nærmere vilkår ilegges tilleggsskatt for å ha gitt uriktige opplysninger, jf. § 14-3.

### Oppgave 2-13

- a) Lars plikter å gi alle opplysninger til skattemyndighetene, jf. § 8-1. Av bestemmelsen fremgår det at den som skal levere skattemelding skal gi riktige og fullstendige opplysninger. Vedkommende skal opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil. Dersom Lars ikke opplyser om den mottatte gaven i klagen til skattemyndighetene, vil Lars ikke senere kunne komme med disse opplysningene i en eventuell domstolsprøving av skattemyndighetenes vedtak. Grunnen er at en domstol skal vurdere gyldigheten av skattemyndighetenes vedtak på grunnlag av de opplysningene som forelå på vedtakstidspunktet. Nye opplysninger i saken kan avskjæres etter reglene i tvistemålsloven.
- b) Dersom Lars gir opplysningene om gaven til skattemyndighetene, har skattemyndighetene taushetsplikt etter § 3-1. De øvrige familiemedlemmene får derfor ingen opplysninger om Lars'

inntekts- og formuesforhold. Kommer opplysningene om gaven frem i en fremtidig rettsak, vil imidlertid både rettsforhandlingene og dommen være offentlige.