

**”Ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a: Toårsfristen for å
endre ligningen til skattyters ugunst”**



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 644
Leveringsfrist: 25.nov 2009

Til sammen 17900 ord

23.11.2009

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Innledende bemerkninger	1
1.2	Problemstillinger og nærmere om oppgavens tema	3
1.3	Rettskildebildet	3
1.4	Avgrensning og fremstillingen videre	4
<u>2</u>	<u>GENERELT OM SKATTYTERS OPPLYSNINGSPLIKT VED LIGNINGSOPPGJØRET</u>	<u>8</u>
2.1	Skattyters opplysningsplikt: fra 1911 og frem til i dag	8
2.2	Formålet med å pålegge skattyter opplysningsplikt i skatte- og ligningsretten	9
2.3	Hensynene bak reglene om opplysningsplikt	10
2.4	Hvem som er omfattet av opplysningsplikten	12
<u>3</u>	<u>FORMÅLET OG HENSYNENE BAK TOÅRSFRISTEN FOR LIGNINGSENDNING: LIGNINGSLOVEN § 9-6 NR. 3 BOKSTAV A</u>	<u>15</u>
3.1	Toårsfristens forhold til skattyters opplysningsplikt etter ligningslovens kap 4	16
<u>4</u>	<u>BEGREPENE URIKTIGE OG UFULLSTENDIGE OPPLYSNINGER</u>	<u>19</u>
4.1	Generelt om begrepene	19
4.2	Utgangspunktet - en objektiv standard.	23
4.3	Faktiske forhold	27

4.4	Egne forhold	29
4.5	Grunnlag for å spørre	34
4.6	Noen typetilfeller fra rettspraksis	37
4.6.1	Riktige opplysninger gitt tidligere år – men ikke i år	38
4.6.2	Skattyter benytter ikke ligningsmyndighetens standard skjemaer	40
4.6.3	Riktige opplysninger - gitt til feil kommune	42
4.6.4	Skjønnsmessige poster	43
4.6.5	Tvilsomme poster og regnskapstall	44
4.6.6	Ikke rette opp feil man er klar over	47
4.6.7	Avslutningsvis: noen betraktninger	49
<u>5</u>	<u>FRISTBEREGNINGEN</u>	<u>51</u>
5.1	Når endringsfristen begynner å løpe	51
5.2	Hvordan fristen avbrytes	52
5.3	Oppstår det en ny frist etter at toårsfristen er utløpt?	55
<u>6</u>	<u>ER DAGENS OPPLYSNINGSPLIKT – OG FRISTREGLER HENSIKTMESSIGE?</u>	<u>57</u>
6.1	Opplysningspliktbestemmelsen i ligningsloven § 4-1	57
6.2	Toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a	59
<u>7</u>	<u>LITTERATURLISTE OG KILDER</u>	<u>62</u>

1 Innledning

1.1 Innledende bemerkninger

I noen tilfeller kan det være feil ved skattyters ligning som er av en slik art at ligningsmyndighetene selv på eget initiativ krever en etterfølgende endring av ligningen. Feilene kan bestå i alt fra konkrete tallmessige feil, til tilfeller hvor skattyter har blitt forbigått ved ligningen, eller tilfeller hvor skattyter ikke har blitt lignet i det hele tatt.¹ Dersom en skattyters ligning skal kunne bli gjenstand for endring fra skattemyndighetenes side etter at inntektsåret er avsluttet, må dette foregå innenfor rammene av de fristene som er gitt i ligningsloven § 9-6.

Hovedregelen er at ligningsmyndighetene ikke kan ta opp spørsmål om endring av skattyters ligning senere enn ti år etter det aktuelle inntektsåret, jfr. § 9-6 nr. 1. Å avgjøre hvorvidt denne tiårsfristen er overtrådt eller ikke byr sjelden på problemer i praksis.

Ligningslovens § 9-6 nr. 2 korter ned endringsfristen for ligningsmyndighetene fra ti til tre år, når den aktuelle endringen gjelder ligningsmyndighetenes rettsanvendelse eller den skjønnsmessige fastsetting av skattyters ligning. Treårsfristen i nr. 2 gjelder bare når ligningsmyndighetene har bygget sin opprinnelige avgjørelse på et riktig faktisk grunnlag, jfr. § 9-6 nr 2 annet punktum. Har derimot ligningsmyndighetene bygget sin avgjørelse på et ufullstendig eller galt faktum, gjelder tiårsfristen i nr. 1, med unntak av i de tilfellene hvor skattyter har gitt riktige og fullstendige opplysninger i selvangivelsen; skattyter er da vernet av toårsfristen i § 9-6 nr. 3.² I prinsippet gjelder treårsfristen i § 9-6 nr. 2 både ved endringer til skattyters gunst, så vel som ved endringer til hans ugunst. Som oftest gjelder

¹ Se Heerema Marine-dommen Rt. 1997 s. 860 (s.865-866)

² Se Harboe (2005) s. 418

treårsfristen imidlertid kun for endringer til skattyters gunst, fordi fristen for ligningsendringer til ugunst for skattyteren i de fleste tilfeller er kortere etter § 9-6 nr. 3 a, som fastslår en toårsfrist for å endre skattyters ligning når han ikke har kommet med uriktige eller ufullstendige opplysninger.³ Treårsfristen i § 9-6 nr. 2 vil allikevel ha selvstendig betydning ved endring til skattyters ugunst, i de tilfeller hvor det opprinnelige ligningsvedtaket er bygget på et riktig faktisk grunnlag, selv om skattyter har inngitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsen.⁴

Den videre fremstillingen vil dreie seg om toårsfristen i ligningslovens § 9-6 nr. 3 bokstav a. Etter denne bestemmelsen er det et vilkår for at ligningsmyndighetene skal kunne endre skattyters ligning til hans ugunst, at skattyter har gitt *”uriktige eller ufullstendige opplysninger”* i forbindelse med ligningsoppgjøret. Det vil for øvrig foreligge en endring til skattyteres ugunst når skatte- eller avgiftsgrunnlaget hans forhøyes, dersom det ilegges tilleggsskatt og hvis tilleggsskatten forhøyes.⁵

Fordi det ofte tar tid før de forhold som skal begrunne en endringssak kommer til ligningsmyndighetenes kunnskap, så skjer det ikke sjelden at endringssaker ikke blir tatt opp før det har gått mer enn to år fra det aktuelle inntektsåret. Mengden av øvrige saker som ligningsmyndighetene behandler, ofte innefor relativt korte frister, er nok en stor del av forklaringen på dette.⁶ I praksis viser det seg ofte at skattytere, i forbindelse med en endringssak, påberoper seg at de ikke har *”gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger”* og at de dermed er vernet av toårs fristen i § 9-6 nr.3 bokstav a, mot ytterligere endring av ligningen.

³ Se Harboe (2005) s. 418

⁴ Se Lignings-ABC (2009) s. 378 pkt. 4.2

⁵ Se Harboe (2005) s. 420

⁶ Se Tvedt (1999) s. 22

1.2 Problemstillinger og nærmere om oppgavens tema

Denne oppgavens siktemål er å avklare når en skattyter må anses å ha gitt ”*uriktige eller ufullstendige opplysninger*” etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, og dermed ikke er vernet av toårsfristen mot ligningsendring til hans ugunst. Fordi dette spørsmålet henger nært sammen med spørsmålet om skattyter har oppfylt sin alminnelige opplysningsplikt etter ligningsloven, vil også den videre drøftelsen måtte klargjøre omfanget av skattyters alminnelige opplysningsplikt i ligningslovens kapittel 4.

For fullstendighetens skyld kommer jeg også kort til å behandle noen av hovedspørsmålene i tilknytning til beregningen av toårsfristen, med andre ord når toårsfristen begynner å løpe og hvordan den avbrytes.

1.3 Rettskildebildet

Det rettslige utgangspunktet for den videre drøftelsen er lov om ligningsforvaltning av 13. juni 1980 nr. 24 (ligningsloven). Ligningslovens forarbeider vil videre være sentrale i vurderingen av omfanget av skattyters opplysningsplikt etter ligningslovens kapittel 4, samt viktige for å finne frem til innholdet av toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Det er imidlertid slik at forarbeidene til særlig endringsreglene i ligningsloven kapittel 9 er til dels motstridende og uklare. Derimot finnes det en forholdsvis rikholdig Høyesterettspraksis på spørsmålet om endring av skattyters ligning. Rettspraksis vil derfor utgjøre en sentral rettskildefaktor i kartleggingen av det nærmere innholdet av toårsfristen. Avhandlingen vil i stor grad basere seg på en gjennomgang av relevant rettspraksis i forhold til toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, samt praksis som tar for seg spørsmål i tilknytning til skattyteres generelle opplysningsplikt i § 4-1. Gjennomgangen av rettspraksis vil på grunn av avhandlingens rammer ikke kunne være uttømmende, men den vil allikevel dekke de aller mest praktiske og sentrale rettavgjørelsene på området.

Det er særlig rettspraksis etter den såkalte Loffland-dommen fra 1992 som er interessant.⁷ Høyesterett har i løpet av de snart 17 årene siden denne dommen ble avsagt avklart flere viktige spørsmål. På tross av en rekke viktige avklaringer, har Høyesteretts praksis også ført til en rekke nye problemstillinger. Disse nye problemstillingene og spørsmålene som har oppstått vil bli nærmere omtalt i den videre redegjørelsen.

1.4 Avgrensning og fremstillingen videre

I den videre fremstillingen vil jeg avklare omfanget av skattyteres generelle opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4, samt når skattyter må anses å ha gitt *”uriktige eller ufullstendige opplysninger”* etter ligningsloven. § 9-3 nr. 3 bokstav a. Redegjørelsen avgrenses derfor mot eventuelle tredjeparters plikt til ukrevd å inngi opplysninger til skattemyndighetene. Bestemmelser om dette finnes i ligningslovens kapittel 6. Disse lovbestemmelsene pålegger blant annet banker, forsikringsselskaper, boligsameier, arbeidsgivere, barnehager og skolefritidsordninger å innberette ukrevd opplysninger om andre skattytere til ligningsmyndighetene.⁸ Denne informasjonen er med på å danne viktig grunnlagsdata for ligningsmyndighetenes arbeid, men faller utenfor rammen av denne redegjørelsen, som skal ta for seg skattyterens plikt til å opplyse om egne skattemessige forhold.

Bestemmelser som omhandler skattyteres opplysningsplikt befinner seg ikke bare i ligningslovens kapittel 4, men også rundt om i en rekke av spesiallovgivningen på skatterettens område, blant annet i skattebetalingsloven § 4-4, folketrygdloven § 24-3, arveavgiftslovens § 25 og § 27 samt i merverdiavgiftsloven § 29 og i toll og særavgiftsregelverket.⁹ For avhandlingens del er det bestemmelsene i ligningsloven som vil bli behandlet, likevel slik at det kan bli trukket veksler på bestemmelser i den øvrige spesiallovgivningen, dersom det er hensiktsmessig for fremstillingen av ligningslovens

⁷ Se Rt. 1992 s. 1588

⁸ Se NOU 2009:4 pkt.7.1

⁹ Se NOU 2009:4 pkt.7.1

regler. Videre er det slik at vurderingstemaet i tilleggsskattesaker og i straffesaker for skattesvik også er om skattyter har gitt opplysninger som kan karakteriseres som ”uriktige eller ufullstendige”, jfr. §§ 10-2 nr. 1 og 12-1 nr. 1. I utgangspunktet skal vilkåret forstås på samme måte i alle tilfeller, men det gjelder imidlertid visse unntak fra denne hovedregelen.¹⁰ Denne avhandlingens primære siktemål er å redegjøre for toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Hvorvidt fremstillingen av denne bestemmelsen kan ha gyldighet også utenfor avhandlingens tema, må avgjøres konkret i hvert enkelt tilfelle.

Høyesterett har i en rekke avgjørelser slått fast at hva som er uriktige eller ufullstendige opplysninger i forhold til § 9-6 nr. 3 bokstav a, og i forhold til de øvrige sanksjonsreglene i ligningsloven, må knyttes til kravene til skattyters opplysningsplikt i lovens kapittel 4.¹¹ Førstvoterende i Elf-dommen (Rt. 1997 s. 1430) uttaler følgende om vurderingen av om skattyter er vernet toårsfristen:

”Ved vurderingen av Elfs plikt til å gi fullstendige opplysninger er det naturlig å ta utgangspunkt i ligningsloven § 4-1. Her fastslås skattyterens plikt til å bidra til at hans skatteplikt blir klarlagt. Etter lovens § 4-3 nr 1 skal en fullstendig selv angivelse ved siden av de nødvendige oppgaver over formue og inntekt også inneholde ”andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen”.¹²

I relasjon til toårsfristen i § 9-6 nr. 3 bokstav a må Høyesteretts standpunkt oppfattes slik at dersom de opplysningene skattyter inngir til ligningsmyndighetene ikke oppfyller de opplysningskrav som følger av ligningslovens kapittel 4, så har han gitt ufullstendige opplysninger.¹³ Den videre drøftelsen vil derfor nødvendigvis i noen utstrekning måtte

¹⁰ Se Lignings-ABC (2009) s.1082 pkt. 1.6.1

¹¹ Se blant annet Rt. 1992 s. 1588 (s. 1592), Rt. 1997 s. 860 (s. 867), Rt. 1997 s. 1430 (s. 1437), Rt. 1999 s. 1087 (s. 1101), Rt. 2009 s. 813 (avsnitt 84)

¹²Se Rt. 1997 s. 1430 (s.1437). Denne dommen er for øvrig nærmere omtalt under, i avhandlingens pkt. 4.6.5

¹³ Samme, se Gjems-Onstad (2003) s. 1485

klargjøre omfanget av skattyters opplysningsplikt i ligningslovens kapittel 4, for å kunne trekke opp de nærmere grensene for hva som anses for å være ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” i forhold til toårsfristen. Av hensiktsmessighetsgrunner vil dette bli gjort fortløpende og samlet under redegjørelsen for innholdet av toårsfristen, og ikke i et selvstendig punkt.

Toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, reiser ikke bare spørsmål om man kan klassifisere skattyters opplysninger ved ligningsoppgjøret som uriktige eller ufullstendige. Tolkningen av bestemmelsen reiser også spørsmål i tilknytning til selve fristberegningen, med andre ord: når begynner endringsfristen for ligningsmyndighetene å løpe? Hva skal til for at endringsfristen må ansees avbrutt? Og ikke minst: løper det noen frist for ligningsmyndighetene til å gjøre endringssaken ferdig, etter at de har varslet skattyter om endringssak innenfor toårsfristen?

Det siste spørsmålet henger nært sammen med spørsmålet om passivitet fra ligningsmyndighetenes side: I noen tilfeller kan sendrektighet fra ligningsmyndighetenes side fra endringssaken er ”tatt opp” til det er fattet et endelig vedtak i saken, gjøre at det kan stilles spørsmål om endringsadgangen kan bortfalle på grunn av passivitet fra ligningsmyndighetenes side. Hvis dette er tilfelle, vil det kunne innebære at skattyter allikevel kan være vernet mot ligningsendring, på tross av at han må anses å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Av hensyn til avhandlingens rammer kommer ikke spørsmålet om ligningsmyndighetenes endringsadgang kan bortfalle på grunn av passivitet, til å bli nærmere behandlet i redegjørelsen av toårsfristen. I praksis er det svært sjelden at en skattyter får medhold i at ligningsmyndighetenes endringsadgang er bortfalt på grunn av passivitet.¹⁴ Derimot vil spørsmål som knytter seg til selve fristberegningen bli behandlet, da dette er spørsmål som er av større praktisk betydning enn passivitetsspørsmålet, og viktig for å få en fullstendig

¹⁴ Ifølge førstvoterende i Rt. 1995 s. 1883 (s.1889) har dette skjedd kun én gang - i Rt.1967 s.581.

forståelse av når skattyter er vernet av toårsfristen eller ikke. Dette vil bli gjort i avhandlingens pkt. 5. flg.

2 Generelt om skattyters opplysningsplikt ved ligningsoppgjøret

2.1 Skattyters opplysningsplikt: fra 1911 og frem til i dag

Før de to skattelovene av 18. august 1911 ble innført, skatteloven for byene og skatteloven for landet, bygget ligningsoppgjøret i stor grad på ligningsmyndighetenes eget skjønn. Dette ble endret i 1911 hvor de to nye lovene inneholdt et nytt selvangivelsessystem. Det nye systemet innebar en betydelig ressursbesparelse og representerte et betydelig fremskritt i forhold til tidligere ligningspraksis.¹⁵

Pliktsubjektene for den nye selvangivelsesplikten var opprinnelig skattepliktige selskaper, ulike bo, alle regnskapspliktige skattytere og medlemmer av ansvarlige selskaper mv, jfr. skatteloven § 55. Denne plikten gjaldt uavhengig av inntektens eller formuens størrelse. For personlige skattytere oppsto ikke selvangivelsesplikten før de hadde inntekt eller formue over en bestemt beløpsgrense, eller en inntekt de siste tre ligningsår som oversteg et fastsatt grensebeløp.¹⁶ Disse beløpsgrensene var gjenstand for stadige forandringer.

Ved innføringen av dagens ligningslov fulgte det en generell selvangivelsesplikt for alle med skattepliktig inntekt eller formue, uavhengig av størrelse.¹⁷ Minstegrensene for formue og inntekt som vilkår for personlige skattyteres selvangivelsesplikt, som hadde eksistert i ulike former siden skattelovene av 1911, falt helt bort med ligningsloven av 1980.¹⁸ Ligningsloven medførte også en forenkling av kontrolloppgavereglene, samt en noe utvidet plikt for visse skattytere til å levere årsoppgjør.¹⁹

Siden år 2000 har landets vanlige lønnstakere og pensjonister mottatt forhåndsutfylte selvangivelser på bakgrunn av de tredepartsoppgavene ligningsmyndighetene mottar etter

¹⁵ Se Ot.prp. nr 29 (1978-1979) s. 75

¹⁶ Se Ot.prp. nr 82 (2008-2009) pkt. 3

¹⁷ Mesteparten av ligningsloven trådte i kraft 1.1.1984, jfr. res. nr. 1832/1983

¹⁸ Se NOU 2003:7 pkt. 3.1, siste avsnitt

¹⁹ Se Ot.prp. nr 82 (2008-2009) pkt. 3

ligningsloven kap.6, skattyters opplysninger fra tidligere ligningsår samt skattemyndighetenes interne grunnlagsdata.²⁰ Fra og med inntektsåret 2007 mottar også selvstendige næringsdrivende forhåndsutfylt selvangivelse, om enn noe mer ufullstendig enn den vanlige lønnstakere og pensjonister får.²¹ Samtidig er det også for inntektsåret 2007 innført en ordning hvor vanlige lønnstakere og pensjonister kan oppfylle selvangivelsesplikten ved såkalt ”stille aksept”; skattyter trenger ikke levere selvangivelsen dersom han finner at den er fullstendig og korrekt utfylt.²² Ordningen innebærer at dersom ikke skattyter leverer en korrigeret utgave av selvangivelsen før fristen, så anses han for å ha godkjent og levert det ferdigutfylte innholdet.²³ Når det gjelder skattyters opplysningsplikt og også toårsfristen, så er det sentralt å påpeke at det nyinnførte leveringsfritaket ikke er ment å innebære noen endring i skattyters opplysningsplikt overfor skattemyndighetene.²⁴ Skattyter har fremdeles samme ansvar for de opplysningene som blir innberettet til ligningsmyndighetene.

2.2 Formålet med å pålegge skattyter opplysningsplikt i skatte- og ligningsretten

Dagens ligningssystem er et masseforvaltningssystem, som årlig behandler flere millioner forskjellige skattyteres ligningsoppgaver.²⁵ Sentralt i ligningssystemet står skattyters plikt til ukrevd å gi skattemyndighetene opplysninger om egne forhold som er relevante for å kunne beregne omfanget av det enkelte ligningssubjekts skatteplikt. Skattyters plikt til å gi opplysninger til ligningsmyndighetene er det mest grunnleggende fundamentet for et

²⁰ Se Ot.prp. nr 82. (2008-2009) pkt 8.1

²¹ Dette skyldes at tredjepartsoppgavene etter lignl. kapittel 6 ikke omfatter de typiske næringspostene i selvangivelsen. Opplysninger om næringsvirksomheten må derfor i stor grad suppleres av skattyter selv.

²² Jfr. forskrift 22. desember 2000 nr. 1569 Om forhåndsutfylt selvangivelse § 2

²³ Se Ot.prp. nr 82 (2008-2009) pkt. 8.1

²⁴ Se Ot.prp. nr 82 (2008-2009) pkt. 8.1

²⁵ Ifølge Skatteetatens årsrapport for 2008 behandlet ligningsmyndighetene til sammen 3 874 700 selvangivelser fra vanlige lønnstakere og pensjonister, samt fra personlig næringsdrivende og selskaper i 2008. Se Skatteetaten (2009) s. 17

velfungerende ligningssystem slik det er organisert i dag.²⁶ Man kan trygt si at skattyters plikt til å sende selvangivelse er en av selve bærebjelkene i vårt skattesystem.

Den alminnelige hovedregelen om skattyteres opplysningsplikt er fastslått i ligningsloven § 4-1. Etter denne bestemmelsen skal skattyter bidra til at hans ” *skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt*”, jfr. § 4-1 første punktum. Bakgrunnen for at det er skattyter som selv har en plikt til å bidra med informasjon om sine skattemessige forhold, skyldes at det er han som er nærmest til å skaffe disse opplysningene, og at han selv må antas å sitte med det fulle bildet.

Noe av hensikten med å innta regler om skattyters opplysningsplikt i ligningsloven, er å oppnå en synliggjøring av det lojalitetsforholdet som eksisterer mellom skattemyndighetene og skattyter; selv om det finnes sanksjonsregler for brudd på opplysningsplikten, enten ved feilaktige eller fraværende opplysninger, så er det sentralt for ligningssystemets effektivitet at skattyterne selv bidrar til å avklare det faktiske grunnlaget for beskatningen.²⁷ Dersom den klare majoritet av skattyterne ikke lojalt følger opp sine plikter etter ligningsloven, vil ligningssystemet bryte sammen. Kontroll og sanksjonsmekanismene er konstruert med utgangspunkt i at skattytere flest er lojale. Den alminnelige opplysningspliktsbestemmelsen i ligningsloven § 4-1 kan anses som en understrekning av dette poenget.²⁸

2.3 Hensynene bak reglene om opplysningsplikt

Hovedregelen ellers i forvaltningsretten, som ligningsretten er en spesiell del av, er at det er vedkommende forvaltningsmyndighet som i utgangspunktet har ansvaret for at saken er tilstrekkelig opplyst, jfr. forvaltningsloven § 17, første ledd. Forvaltningsloven gjelder, med

²⁶ Se NOU 2009:4 pkt 7.2

²⁷ En slik oppfatning kommer til uttrykk i Ot. prp. nr 29 (1978-1979) s.76, og også i rettpraksis: Se Heerema Marine-dommen (Rt. 1997 s.860, dommens side 867).

²⁸ Se for øvrig Ot. prp. nr 29 (1978-1979) s. 76

unntak av lovens kapittel 7 om forskrifter, imidlertid ikke for ligningsforvaltningen, jfr. ligningslovens § 1-2. Lovgiver har isteden lagt regler om taushetsplikt, saksbehandling og klage o.l. direkte i ligningsloven.²⁹ Det er viktig å bemerke at ligningslovens regler i stor grad samsvarer med de reglene som følger av forvaltningsloven. På enkelte områder har imidlertid særhensyn som melder seg i ligningsforvaltningsretten medført avvikende regler.

Opplysningsplikten som påligger skattyter etter ligningsloven § 4-1, flytter ansvaret for sakens opplysning i større grad vekk fra ligningsmyndighetene enn ellers i forvaltningsretten. Forflytningen av ansvaret for sakens opplysninger er rent praktisk begrunnet; det er skattyteren selv som er nærmest opplysningene om egne inntekts- og formuesforhold, og ved å pålegge ham en opplysningsplikt slipper man at ligningsmyndighetene skal bli en større organisasjon enn nødvendig, samtidig som man sikrer et best mulig ligningsgrunnlag. Når den med størst nærhet til de relevante opplysningene selv har hovedansvaret for sakens opplysning, øker også sannsynligheten for en korrekt gjennomført ligning. Hensynet til materielt riktige resultater er naturlig nok sentralt på skatte- og ligningsrettens område.

Rent samfunnsøkonomiske betraktninger gjør seg også gjeldende som begrunnelse for en selvangivelsesplikt; det ville være dårlig samfunnsøkonomi om myndighetene skulle bruke betydelige midler på å oppsøke og innhente informasjon som skattyteren selv med relativ letthet kan sende inn. Reglene om ligningsbehandling av skattesaker bør sikre en mest mulig kostnadseffektiv ressursutnyttelse.³⁰ I et rent samfunnsøkonomisk nytte-kostnadsanalytisk perspektiv bør kravene til ligningsbehandlingen og kravene til skattyterens opplysningsplikt og medvirkning, utformes og praktiseres på en måte som i størst mulig grad sikrer riktig ligning med minst mulig ressursbruk.³¹

²⁹ Harboe (2005) s. 45

³⁰ Med "kostnadseffektiv ressursutnyttelse" menes det begrepet i samfunnsmessig forstand. Altså at ressursene brukes der de kan gjøre mest nytte, Se for øvrig Eide (2002) s. 6 og s. 67.

³¹ Se Banoun (2004) s. 245

2.4 Hvem som er omfattet av opplysningsplikten

Den alminnelige opplysningspliktsbestemmelsen i ligningslovens § 4-1 gir liten veiledning om hvem som er omfattet av opplysningsplikten. Etter bestemmelsens første punktum påhviler opplysningsplikten *”den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel”*. Man må altså se hen til de øvrige bestemmelsene i kapittel 4, for å finne ut hvem plikten omfatter.

Den sentrale bestemmelsen i så måte er § 4-2, som fastslår selvangivelsesplikten.³²

Selvangivelsesplikten påligger de som har hatt skattepliktig formue eller inntekt i løpet av inntektsåret, se § 4-2 (1) bokstav a. Det er skattyters bruttoinntekt og bruttoformue loven henviser til.³³ At det er bruttostørrelsene loven henviser til innebærer at også skattytere med underskudd må levere selvangivelse.³⁴

Det er ikke tilstrekkelig at det eksisterer en *”formue eller inntekt”* for å utløse selvangivelsesplikten. Denne formuen eller inntekten må også skattyter være *”skattepliktig for her i landet”*, jfr. § 4-2 (1) bokstav a. Hovedreglene om skatteplikt befinner seg i skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 §§ 2-1 og 2-2. Fysiske personer er skattepliktige så lenge de er bosatt her i riket, jfr. § 2-1 (1). Hvorvidt en person er *”bosatt i riket”* eller ikke, reguleres av § 2-1 annet til sjetten ledd. Det vil trekke for langt å gå inn på alle de reglene for når en fysisk person må anses som bosatt i riket, jfr. § 2-1 (1), men generelt kan man bemerke at det ikke skal mye til før en person regnes som *”bosatt”* i skattelovens forstand, og dermed skatteplikt etter § 2-1.

Skatteplikten for juridiske personer er regulert i skatteloven § 2-2. Hovedregelen er at skatteplikt, og dermed også selvangivelsesplikt, oppstår når det aktuelle selskap m.v. er *”hjemmehørende i riket”*, jfr. § 2-2 (1). I vurderingen av om et selskap er *”hjemmehørende”* i Norge er det *”prinsipielt avgjørende er om selskapet ledes fra Norge,*

³² Se Eriksen (1998) s. 100

³³ Se Ot.prp. nr 29 (1978-1979) s. 78

³⁴ Se Gjems-Onstad (2003) s. 1436

og det er først og fremst styrefunksjonene som er sentrale. I praksis tas det som regel utgangspunkt i hvorvidt selskapet er registrert i Norge, men avgjørende er altså dette ikke."³⁵

Selv om man skulle komme til at den fysiske eller juridiske personen det gjelder ikke er skattepliktig til Norge etter §§ 2-1 og 2-2, så kan vedkommende fysisk person eller selskap allikevel ansees skattepliktig til Norge etter skattelovens § 2-3. Skatteplikt etter denne bestemmelsen omtales gjerne som *"begrenset skatteplikt"*.³⁶ Denne bestemmelsen bygger på et kildeskatteprinsipp, det vil si at inntekt og formue som er knyttet til en norsk kilde skal skattlegges her.³⁷ Dette får betydning fordi det innebærer at utenlandske selskaper eller fysiske personer som har inntekter fra investeringer, eller som har formue – for eksempel fordi de eier fasteiendom i Norge – også er underlagt opplysningsplikt til ligningsmyndighetene om disse forholdene. Det faller utenfor rammene for denne avhandlingen å gå inn i detalj på hvilke inntekter og formueskilder som skaper skatteplikt etter § 2-3, men det er verdt å bemerke at bestemmelsens regler om hvilke formues- og inntektskilder som utløser begrenset skatteplikt er uttømmende.³⁸ Imidlertid er det verdt å bemerke at det finnes unntak i skatteloven § 2-38 (1) bokstav k, jfr. § 10-13, som innebærer at utlendinger som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land slipper å betale kildeskatt for aksjeutbytte, se § 2-38 (5).

Sammenfatningsvis kan man altså si: hvem som er underlagt opplysningsplikten i ligningslovens kapittel 4, er avhengig av om vedkommende fysiske eller juridiske person har hatt en inntekt eller formue i løpet av inntektsåret, jfr. ligningsloven § 4-2 (1) a, og at det er tilstrekkelig tilknytning mellom denne personen selv eller mellom formuen eller inntekten, og kongeriket Norge, jfr. skatteloven §§ 2-1 til 2-3.

³⁵ Se Rettsdata. Skatteloven med kommentarer, § 2-2

³⁶ Se Ot.prp. nr 86 (1997-1998) pkt. 7.2

³⁷ Se Ot.prp. nr 86 (1997-1998) pkt. 7.2

³⁸ Se. Rettsdata. Skatteloven med kommentarer, § 2-3

Når det gjelder skatteloven § 2-3 så kan det i praksis ofte oppstå uenighet mellom ligningsmyndighetene og skattyter (som ikke er enig i at han nettopp skal regnes som et skattesubjekt etter norsk ligningsrett) om det foreligger en tilstrekkelig tilknytning til å utløse begrenset skatteplikt etter bestemmelsen. Dette kan i noen tilfeller føre til at skattyter ikke sender inn de opplysningene som ligningsloven krever, noe som igjen i visse tilfeller kan føre til at skattyter ikke er vernet av toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 a, mot senere ligningsendring.

3 Formålet og hensynene bak toårsfristen for ligningsendring: ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a

Hensynet til materielt riktige resultater er meget sentralt i ligningsretten, og henger også nært sammen med en rettferdighets- og likebehandlingstankegang som er svært viktig for å bevare legitimiteten til dagens selvangivelsessystem og ligningssystemet for øvrig. Nettopp av den grunn er ligningsmyndighetene som hovedregel gitt en vid frist på ti år til å ta opp endringsaker, jfr. § 9-6 nr. 1. Tunge innrettingshensyn på skattyters side tilsier imidlertid at denne regelen ikke kan gjelde ubetinget i de tilfellene hvor han lojalt har oppfylt sin opplyningsplikt. På grunn av en stor arbeidsmengde og betydelig tidspress hos ligningsmyndighetene tar det ofte lang tid, gjerne flere år, før en endrings sak blir tatt opp.³⁹ Opprinnelig var det foreslått at også fristen for endring av ligningen til ugunst for skattyter som hovedregel skulle være ti år, med den kortere treårsfristen i nr. 2 for unntakstilfellene ved ligningsendring på bakgrunn av et uendret faktisk grunnlag.⁴⁰ Under stortingsbehandlingen kom imidlertid Finanskomiteen til at denne regelen var for streng, og fristreglene måtte modifiseres for å beskytte den lojale skattyter.

Finanskomiteen uttalte følgende:

”Komiteen mener at adgangen til endring av ligning til ugunst for skattyter som har oppfylt sin opplysningsplikt etter kap. 4 bør være mer begrenset enn etter proposisjonens forslag og tar opp forslag om at det tas inn i denne paragraf et nytt § 9-6 nr. 3... ”⁴¹

Hensynet til den lojale skattyter tilsa med andre ord et mer ytterliggående vern mot ligningsendring til hans ugunst. Rimelighetsbetraktninger, innrettingshensyn og hensynet til skatte- og sanksjonssystemets legitimitet tilsier også at den som lojalt har oppfylt sin

³⁹ Se Tvedt (1999) s. 22

⁴⁰ Se Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) s. 113

⁴¹ Se Innst.O. nr. 44 (1979-1980) s. 26

opplysningsplikt, bør kunne slå seg til ro med den ligningen han har fått beregnet uten å behøve å frykte endringer fra ligningsmyndighetenes side i lang tid etter skatteoppgjøret.

Etter finanskomiteens forslag kom ligningslovens § 9-6 nr. 3 bokstav a inn i fristbestemmelsen, og snevret inn ligningsmyndighetenes endringsfrist til to år etter at det aktuelle inntekståret er avsluttet, i de tilfellene hvor endringen er til ugunst for skattyter, og han ikke har gitt *”uriktige eller ufullstendige opplysninger”* i forbindelse med skatteoppgjøret. Vern av toårsfristen er hyppig påberopt i endringsaker i praksis.

3.1 Toårsfristens forhold til skattyters opplysningsplikt etter ligningslovens kap 4

Gjennom rettspraksis er det fastslått at vurderingen av om skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i forbindelse med ligningen, må foretas på bakgrunn av hans opplysnings- og medvirkningsplikter etter ligningsloven kapittel 4.⁴²

Som et bærende element i det skattesystemet vi har hatt siden skattelovsreformene i 1911, er skattyterens egen opplysningsplikt slik den kommer til uttrykk i plikten til å inngi selvangivelse til ligningsmyndighetene. Ligningslovens kapittel 4 bygger på selvangivelsessystemet, og kapittelet inneholder flere ulike bestemmelser som tar for seg forskjellige sider ved selvangivelsen: hva den skal inneholde, hvem som har plikt til å innsende den, samt hvor og når den selvangivelsen skal sendes.⁴³

Hvilke opplysninger skattyter skal oppgi i selvangivelsen er i all hovedsak beskrevet i ligningslovens § 4-3 om selvangivelse. Selvangivelsen skal inneholde en oversikt over den skattepliktiges brutto inntekt og formue, eventuelle fradragposter og andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen, jfr. § 4-3 nr. 1:

⁴² Se blant annet Rt. 1992 s. 1588 (s. 1592), Rt. 1997 s. 860 (s. 867), Rt. 1997 s. 1430 (s. 1437), Rt. 1999 s. 1087 (s. 1101), Rt. 2009 s. 813 (avsnitt 84)

⁴³ Se Tvedt (1999) s. 24

”Selvangivelse, herunder forhåndsutfylt selvangivelse, skal inneholde spesifisert oppgave over skattyters brutto formue og inntekt, fradragposter og andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen. Skattyter plikter ikke å føre opp beløp for poster som må ansettes ved skjønn, men skal gi de opplysninger som er nødvendige for at ligningsmyndighetene kan fastsette beløpet.”

Det må være skattyteren selv som i første rekke vurderer hva som er av *”betydning for gjennomføringen av ligningen”*, se § 4-3 nr. 1, men han vil selvfølgelig få veiledning av det fastsatte selvangivelsesskjema som skattemyndighetene har utarbeidet, jfr. § 4-3 nr. 2.⁴⁴ Skattyters opplysningsplikt styres i praksis av det fastsatte selvangivelsesskjemaets innhold.⁴⁵ Det er imidlertid viktig å merke seg at det er skattyter selv som har ansvaret for å ta med inntekter som det ikke er egnede poster for i selvangivelsen. Selvangivelsesskjemaet har også en post som heter *”andre inntekter”*, men ansvaret for vurderingen av om en inntekt skal med eller ikke påhviler til syvende og sist den enkelte skattyter.

Hovedbestemmelsen i ligningslovens kapittel 4 om skattyters opplysningsplikt er ligningslovens § 4-1, som fastslår en alminnelig opplysningsplikt for å sikre at skattyters skatteplikt blir kartlagt og oppfylt til riktig tid.⁴⁶ Paragrafen tilsvarende langt på vei skatteloven av 1911s § 55, men formuleringene i ligningslovens § 4-1 er videre og mer generelle enn den gamle bestemmelsen i skatteloven. Paragraf 4-1 er ikke knyttet spesielt til selve selvangivelsen, men generelt til skatteoppgjør, skatteplikt og ligning.⁴⁷ Ordlyden i § 4-1 er som følger:

”Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel, skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Han skal gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er klar over.”

⁴⁴ Denne kompetansen er delegert til Skattedirektoratet ved brev fra FIN av 15. okt. 1990.

⁴⁵ Se Eriksen (1998) s. 103

⁴⁶ Se Eriksen (1998) s. 100

⁴⁷ Se Tvedt (1999) s. 24

Man kan på prinsipielt grunnlag stille seg spørsmålet om det er behov for en slik generell bestemmelse om skattyters opplysningsplikt, all den tid den gir såpass lite veiledning om innholdet av opplysningsplikten. Bestemmelsens overordnede og generelle karakter gjør imidlertid at den langt på vei må sees på som en ”fanebestemmelse”, og bestemmelsen er hyppig henvist til i rettspraksis i saker som dreier seg om toårsfristen.⁴⁸

Den alminnelige opplysningspliktsbestemmelsens generelle karakter gjør imidlertid at tolkningen og fastleggingen av regelens innhold reiser flere spørsmål. Hvem er den forpliktete til å gi opplysninger? Når har den som er forpliktet oppfylt plikten til å gi opplysninger – hva skal til? Og ikke minst, hvor langt strekker plikten for skattyter til å korrigere feilaktige opplysninger som ligningsmyndighetene selv har skaffet? Svaret på disse spørsmålene har betydning for vurderingen av toårsfristen etter ligningslovens § 9-6 nr. 3 bokstav a, og om skattyter har gitt ”*uriktige eller ufullstendige opplysninger*”. Disse spørsmålene vil bli nærmere besvart under, i pkt. 4 følgende.

⁴⁸ Begrepet fanebestemmelse anvendes flere steder i litteraturen i beskrivelsen av ligningslovens § 4-1. Se blant annet Eriksen (1998) s. 100, Tvedt (1999) s. 24 – som riktignok bruker begrepet ”*faneparagraf*” og Harboe (2005) s. 156

4 Begrepene uriktige og ufullstendige opplysninger

4.1 Generelt om begrepene

For at ligningsmyndighetene skal kunne endre skattyters ligning i hans disfavør etter at det har gått to år etter inntektsåret, så må han enten ha gitt *”uriktige eller ufullstendige opplysninger”*, jfr. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. I praksis er det som regel slik at de vanskeligste spørsmålene knytter seg til hva som er ufullstendige opplysninger, oftere enn til hva som er uriktige opplysninger. Hvorvidt man karakteriserer skattyters opplysninger som den ene eller det andre, er i realiteten mindre viktig. Rettsvirkningen for skattyter dersom han anses å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger er uansett den samme; han er ikke vernet av toårsfristen mot ligningsendring. På tross av at de to ulike begrepene er like på rettsvirkningssiden, er det ikke slik at det videre innholdet av begrepene på noen måte er helt opplagt og ikke krever nærmere drøftelse.

Rent språklig og umiddelbart innebærer en *”uriktig”* opplysning at man har med å gjøre opplysninger som ikke samsvarer med de faktiske forhold. Skattyter oppgir for eksempel til ligningsmyndighetene at han har hatt fradragberettigede kostnader som er mye høyere enn det han rent faktisk har betalt. Fordi toårsfristen først ble tilføyd i § 9-6 av Stortinget under lovbehandlingen, så inneholder ikke den opprinnelige odelstingsproposisjonen til ligningsloven, Ot.prp. nr 29 (1978-1979) noen motiver som direkte gjelder § 9-6 nr 3 bokstav a. Ligningsloven inneholder imidlertid også et tilsvarende kriterium for tilleggsskatt i lovens § 10-2 nr. 1. Innholdet av denne bestemmelsen og begrepet uriktige opplysninger er nærmere omtalt på proposisjonenes side 122:

”Anførsler og påstander om forståelsen og anvendelsen av skattelovgivningen kan ikke anses som uriktige opplysninger. Derimot vil anførsler som gir et uriktig uttrykk for skattyterens rettsstilling for øvrig måtte anses som uriktig opplysning i denne forbindelse, f.eks. en opplysning om at han leier en formuesgjenstand, mens

han i virkeligheten eier den. Dette gjelder selv om skattyterens utsagn bygger på en uriktig forståelse av de rettsregler som har betydning for hans forhold.”⁴⁹

Gode grunner taler for at disse uttalelsene om forståelsen av begrepet uriktige opplysninger i relasjon til tilleggsskattebestemmelsen i § 10-2, bør ha overføringsverdi ved tolkningen av ligningsloven § 9-6 nr. bokstav a. Man kan imidlertid spørre seg om ikke særlig den siste setningen i utdraget fra Ot.prp. nr 29 (1978-1979) gir uttrykk for et for strengt og noe bastant standpunkt. Det er ikke gitt at det vil være rimelig å si at skattyter har gitt uriktige opplysninger dersom f. eks eierforholdet er uklart. Det kan være en uenighet mellom skattyter og tredjemann om hvem som er den reelle eier av en aktuell formuesgjenstand. Dersom skattyter opplyser ligningsmyndighetene om denne problemstillingen, og hva som er begrunnelsen for hans syn på eiervurderingen, så bør skattyter anses å ha lojalt oppfylt sin alminnelige opplysningsplikt. Forutsetningen må være at ligningsmyndighetene har fått tilstrekkelig informasjon til selv å vurdere hvem de mener er eier. En slik oppfatning legges til grunn i Lignings-ABC 2009 s. 1083 pkt. 1.7.1:

”Opplysningssvikten kan også knytte seg til vurderinger i forhold til andre lovregler enn skattebestemmelser, f.eks. hvem som er den reelle eier av en fast eiendom, forutsatt at skattyter ikke har opplyst hva som ligger til grunn for denne vurderingen.”

I Ot.prp. nr 82 (2008-2009) pkt. 8.2.3 s. 37, uttrykker Finansdepartementet seg enda klarere enn uttalelsene i den opprinnelige odelstingsproposisjonen til ligningsloven, om forståelsen av begrepet uriktige opplysninger. Uttalelsen må sies å være et presist uttrykk for hva som er vurderingstemaet:

”Skattyter har gitt uriktige opplysninger når han har gitt opplysninger som ikke stemmer med de faktiske forhold.”

⁴⁹ Se Ot.prp. nr 29 (1978-1979) s. 122

Å avgjøre om dette er tilfellet vil i de aller fleste tilfeller ikke by på særlige problemer. Klarest vil det være dersom skattyter for eksempel helt unnlater å oppgi en skattepliktig inntekt til ligningsmyndighetene. Om slike tilfeller uttaler førstvoterende i Lofflanddommen (Rt. 1992 s. 1588) på side 1592:

”Bestemmelsen i § 9-6 nr 3 a er klar nok dersom det gjelder opplysninger som bevisst er holdt tilbake, til tross for at skattyteren forsto at de kunne ha betydning ved ligningen. Dette må likestilles med at han har gitt uriktige opplysninger. Også om det ikke foreligger bevisst tilbakeholdelse, kan det bli tale om å anse de gitte opplysninger som ufullstendige.”

Siste setning i utdraget fra førstvoterende Gussgards uttalelse, understreker også noe annet viktig, nemlig at det kan være glidende overganger mellom når visse opplysninger skal betegnes som enten uriktige eller som ufullstendige i relasjon til § 9-6 nr. 3 bokstav a. Selv om det i praksis vil kunne være glidende overganger mellom hva som er uriktige og ufullstendige opplysninger, må det være forsvarlig å si, rent språklig, at *”ufullstendige opplysninger”* er et videre og innholdsmessig vagere begrep enn uriktige opplysninger. En slik forståelse av begrepet er også lagt til grunn i Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.2.3 side 37 og 38. I motsetning til uriktige opplysninger, som er opplysninger som ikke stemmer med de faktiske forhold, så vil kriteriet *”ufullstendige opplysninger”* fange opp tilfeller hvor skattyter har gitt opplysninger som isolert sett er korrekte.⁵⁰ Det som derimot gjør disse opplysningene problematiske, er at de gir et ufullstendig eller tilslørt bilde av de underliggende faktiske forhold. Man kan si det slik at i de tilfellene hvor det foreligger ufullstendige opplysninger, skulle skattyter ha gitt flere og mer utfyllende opplysninger om sin skatteplikt, for å anses å ha opptrådt tilstrekkelig lojalt og i tråd med opplysningsplikten.

⁵⁰ Se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.2.3 s. 38

Som en ytterligere illustrasjon på det tidvis uklare skillet mellom uriktige og ufullstendige opplysninger er Høyesteretts uttalelser i de to Bøhn-dommene (Rt. 1995 s. 1278 og Rt. 1995 s.1288). Bøhn-dommene gjaldt ileggelse av tilleggsskatt i forbindelse med uriktige opplysninger gitt om blant annet fradrag for renteutgifter i en fiktiv låneordning. Høyesterett opprettholdt Bærum ligningsnemnds vedtak om tilleggsskatt i begge sakene. I den første av de to sakene, Rt. 1995 s. 1278, sa Høyesterett følgende om hvorvidt det forelå uriktige eller ufullstendige opplysninger:

”Etter min mening er det uten betydning om man i et tilfelle som dette legger til grunn at det foreligger uriktige eller ufullstendige opplysninger. For min del anser jeg opplysningene som uriktige, idet jeg legger til grunn at saken dreier seg om rent fiktive lånetransaksjoner, slik staten hevder.

(...)

Jeg kan da vanskelig forstå annet enn at de måtte skjønne at man her stod overfor et arrangement som med rette kunne bli ansett som fiktivt, og at det måtte være langt fra kurant å få det godkjent av ligningsmyndighetene. Hvis de allikevel ville benytte seg av lånearrangementet, måtte det være av den største viktighet å gi ligningsmyndighetene alle tilgjengelige informasjonen for å vurdere arrangementet, og ikke bare late som det dreiet seg om et vanlig lån.”⁵¹

Førstvoterendes uttalelse illustrerer, i likhet med uttalelsen i Loffland-dommen, at det ikke alltid er mulig å skille absolutt mellom hva som er uriktige og ufullstendige opplysninger. Opplysninger om kunstige lånearrangementer kan ikke kalles uriktige dersom de beskrives fullstendige nok.⁵²

Den videre fremstillingen og kartleggingen av begrepene uriktige og ufullstendige opplysninger vil basere seg på en gjennomgang av rettspraksis. På bakgrunn av en analyse av Høyesterettspraksis vil det bli satt opp en rekke momenter og typetilfeller, som

⁵¹ Se nærmere bestemt Rt. 1995 s.1278 (s. 1286 andre og sjette avsnitt.)

⁵² Se Gjems-Onstad (2003) s. 1484

illustrerer når en skattyter må anses å ikke ha kommet med fullstendige og riktige opplysninger, og når han tvert imot har oppfylt sin opplysningsplikt. Fremstillingen av disse momentene vil nødvendigvis ikke klare å være uttømmende, men allikevel søke å dekke de aller mest praktiske tilfellene. Siktemålet er at man ved å sammenholde det som tidligere er sagt om skattyters opplysningsplikt, med den videre fremstillingen av momentene og typetilfellene, vil ha et godt utgangspunkt for å vurdere om skattyter har kommet med ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”, og dermed ikke kan anses vernet av toårsfristen i ligningslovens § 9-6 nr. 3 bokstav a.

4.2 Utgangspunktet - en objektiv standard.

Innholdet av begrepet ufullstendige opplysninger har blitt nærmere avklart gjennom rettspraksis. Den kanskje mest sentrale Høyesterettsdommen i så måte er Loffland-dommen (Rt. 1992 s. 1588). I denne dommen ble spørsmålet om toårsfristen i § 9-6 nr. 3 bokstav a vurdert og inngående drøftet, uten at disse vurderingene var avgjørende for sakens utfall. Førstvoterendes uttalelser har dermed form av et obiter dictum, uten at dette virker å ha svekket dens holdbarhet i særlig grad. Loffland-dommen ble nemlig avgjort på grunnlag av sakens realitet - dommen gjaldt spørsmålet om å gjennomskjære eierskapstilordningen mellom to konsernselskaper, hvor det ene selskapet bedrev boring i Nordsjøen med borerigger leiet fra et annet selskap i samme konsern. Spørsmålet var om det var det amerikanske morselskapet, eller det norske datterselskapet som skulle ansees som eiere av boreriggene. Morselskapet hadde forsøkt å tilordne eierskapet til et Bermuda-registert selskap for å oppnå gunstig amerikansk eksportkreditt. Høyesterett kom til at Loffland Brothers North Sea Inc. ikke hadde gitt ufullstendige opplysninger etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 a, og at ligningsmyndighetene dermed ikke hadde anledning til å endre selskapets ligning.

Det interessante i forhold til vurderingen av om skattyter har gitt tilstrekkelige opplysninger og i hvilken grad subjektive oppfatninger hos skattyter skal tillegges vekt, er førstvoterendes uttalelse på dommens side 1592, særlig annet punktum i avsnittet under:

”Dersom det avgjørende skulle være at det objektivt sett foreligger ufullstendige opplysninger, og at skattyteren rent faktisk har hatt kunnskap om disse, ville imidlertid toårsfristen få svært liten betydning. På den annen side synes det lite rimelig å legge skattyterens helt subjektive oppfatninger til grunn ved avgjørelsen av om toårsfristen skal gjelde.”

Nå er det imidlertid sånn at det er forskjell på skattytere; noen har bedre forutsetninger enn andre til å kunne vurdere og overholde alle de rapporteringspliktene skattyter kan være pålagt etter ligningsloven. Særlig for mindre bedrifter og foretak har rapporteringskravene gradvis økt i de senere år, og for enkelte kan omfanget virke i overkant tyngende.⁵³ At opplysningsplikten allikevel må tolkes objektivt begrunner Høyesterett med bevismessige hensyn for ligningsmyndighetene, samt av hensyn til ønsket om materielt riktige resultater og likebehandlingsprinsipper.⁵⁴ I samme avsnitt i dommen uttaler Høyesterett seg videre om hva som skal til for at en skattyter har gitt *fullstendige* opplysninger:

”Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.”⁵⁵

Høyesterett angir i dette utdraget en slags objektiv standard for skattyter; det er ikke bare skattyters subjektive forutsetninger som er tema, men snarere en vurdering av om han har oppfylt den opplysningsplikten som ligningsmyndighetene rimeligvis kan forvente. For at skattyters opplysninger skal anses fullstendige, er det derimot ikke noe krav at

⁵³ Denne problemstillingen er nærmere omtalt og beskrevet av Harboe (2004) s. 108-110.

⁵⁴ Se Rt. 1992 s.1588 (s.1592 – siste avsnitt)

⁵⁵ Rt. 1992 s. 1588 (1592-1593)

opplysningene med engang gir skattemyndighetene et tilstrekkelig grunnlag til å gjennomføre ligningen, det holder for å oppnå vern av toårsfristen at opplysningene er av en slik presisjon og kvalitet at ligningsmyndighetene blir satt på sporet av de eventuelle forhold som krever ytterligere opplysninger og oppklaring. Utover denne avklaringen er et av problemene med Høyesteretts uttalelser i Loffland-dommen at den standarden de angir, i liten grad selv gir noen særlig veiledning til vurderingen av når skattyter må anses å ha ”*gitt alle de opplysningene man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt*”.⁵⁶

I relasjon til den objektive standarden Høyesterett fastsetter i Loffland-dommen kan man også stille seg noen interessante spørsmål; er det rom for å legge vekt på noe som helst av subjektive forhold hos skattyteren, når opplysningene som er gitt objektivt sett er ufullstendige?⁵⁷

I tilleggsskattesaker er det lovfestet visse subjektive unnskyldningsgrunner som utelukker tilleggsskatt, blant annet sykdom, alderdom eller åpenbare regne- eller skrivefeil i skattyters oppgaver, jfr. § 10-3 bokstav a og b. Etter EMK så er også uskyldspresumsjonen til hinder for at det kan ilegges tilleggsskatt på objektivt grunnlag, da tilleggsskatt regnes som straff etter EMK art. 6 nr. 2. I de tilfellene hvor det er snakk om endring av ligning etter ligningsloven § 9-6 nr. bokstav a, så er det imidlertid ikke snakk om å ilegge skattyter noen sanksjon. Ligningsendring etter ligningsloven kapittel 9 handler kun om å sørge for et materielt riktig resultat. Dermed kan man spørre seg om endring av ligning til ugunst for skattyteren etter § 9-6 nr.3 bokstav a kan gjennomføres, uavhengig av om skattyteren kan bebreides for den uriktige eller ufullstendige opplysningen eller ikke.

Den såkalte Loffland-standard er hyppig sitert og brukt av Høyesterett i senere avgjørelser. Etter denne dommen synes ikke høyesterett å ha gått noe nærmere inn på hva som skal kreves, for at toårsfristen i § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke skal komme til anvendelse.

⁵⁶ Se Gjems-Onstad (2003) s. 1486

⁵⁷ Se Gjems-Onstad (1996) s. 195

Høyesterett har stort sett kortfattet nøydt seg med å konstatere at det var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.⁵⁸

I Rt. 2009 s. 813 forsøkte Høyesterett å komme med en nærmere vurdering av nettopp dette spørsmålet, og hvorvidt lofflandstandarden er helt objektiv, eller om det er adgang til å legge vekt på unnskydelige subjektive forhold også etter § 9-6 nr. 3 bokstav a.⁵⁹ I dommen prøvde to skattytere å påberope seg at de var vernet av toårsfristen, fordi de ikke kunne bebreides for ikke å ha skjønt at en salgsavtale kunne være interessant for ligningsmyndighetenes vurdering av beskatningsspørsmålet etter et aksjesalg.

Førstvoterende viser i dommens avsnitt 83 kort til en rekke tidligere avgjørelser hvor det ikke er blitt tatt nærmere stilling til innholdet av toårsfristen, og henviser derfor til Loffland-standarden som fortsatt avgjørende.

Fra Rt. 2009 s. 813 avsnitt 84:

”Jeg legger etter dette til grunn at det er tale om et objektivt vilkår i den forstand at subjektive unnskyldningsgrunner - i motsetning til ved tilleggsskatt - ikke er til hinder for endring til skade etter utløpet av toårsfristen.”

Deretter åpner Høyesterett i samme avsnitt for at det kan finnes tilfeller hvor denne regelen må modifiseres:

”Unntak fra fristen kan derimot ikke gjøres dersom det ut fra rettskildesituasjonen da selvangivelsen ble levert var lite naturlig for skattyteren å 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

⁵⁸ Se f.eks. Rt. 1996 s. 1256 (s. 1267), Rt 1999 s. 1087 (1105-1106), Rt 2000 s. 758 (mindretallets votum s. 771)

⁵⁹ Faktum i dommen er nærmere redegjort for under, i pkt. 4.5 s. 36.

*avgjørelsene som det der vises til, Rt-1996-932 og Rt-1997-1117, gjaldt ileggelse av tilleggsatt. 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.*⁶⁰

Etter dette kan man oppsummeringsvis si at vurderingen av hvorvidt det foreligger ufullstendige opplysninger eller uriktige opplysninger, som hovedregel er strengt objektiv, men at det kan tenkes en modifikasjon fra denne regelen i særlige tilfeller. Noe eksempel på at et slikt unntak er blitt anført eller godtatt i praksis finnes ikke så langt.

4.3 Faktiske forhold

Skattyters opplysningsplikt gjelder de faktiske forhold, noen plikt til å redegjøre for sitt syn på rettsanvendelsen har skattyter ikke. Det er skattemyndighetenes selvstendige ansvar å holde orden på skattereglene, og det forventes heller ikke noen skatterettslig kompetanse av den skattepliktige.⁶¹ I det tilfellet at en skattyter i sin selvangivelse f.eks. feilaktig anfører at han har krav på fradrag for noe som ikke er fradragsberettiget, og allikevel blir innvilget et slikt fradrag av ligningsmyndighetene, kan dermed ikke utgjøre en uriktig eller ufullstendig opplysning fra skattyters side i relasjon til toårsfristen. At det kun er de faktiske forhold som skattyter må opplyse om, innebærer at han ikke trenger å opplyse om forhold som ikke er skattepliktige. Gevinst ved salg av egen bolig, der vilkårene for skattefritak i skatteloven § 9-3 (2) er oppfylt, er ett eksempel. Skattyter har imidlertid ansvar for sin egen forståelse av skattereglene; dersom en skattyter vurderer en inntekt som skattefri, og unnlater å

⁶⁰ Ut i fra den kontekstuelle sammenhengen må man i alle fall anta at Høyesterett mener det finnes en slik modifikasjon. Uheldigvis bruker nemlig førstvoterende i utdragets første setning en nektelse ("ikke"), slik at det umiddelbart ser ut som den objektive regelen gjelder helt uten unntak. Dette må bero på en glipp fra førstvoterendes side ellers vil ikke resten av avsnittet gi noen mening.

⁶¹ Se Gjems-Onstad (2003) s. 1494

opplyse om denne inntekten i selvangivelsen, så risikerer han å anses å ha gitt uriktige opplysninger dersom inntekten senere allikevel skulle vise seg å være skattepliktig.⁶²

Et eksempel på en slik situasjon har vi i Hald-dommen (Rt. 1996 s. 932). I Hald-dommen dreide det seg om et salg av en større boligeiendom på Snarøya i Bærum, hvor gevinsten fra boligsalget ikke ble oppført i skattyterens, fru Halds, selvangivelse. Ligningsmyndighetene ble kjent med eiendomssalget gjennom en rutinemelding fra herredsskriveren og tok dermed opp spørsmålet om deler av gevinsten skulle beskattes etter tomtegevinstreglene. Skattyter ble ilagt en tilleggsskatt på 15 %, og skattlagt for tomtegevinst for en del av salgssummen. Selv om saken gjaldt ileggelse av tilleggsskatt så har Høyesteretts vurderinger også interesse for spørsmålet uriktige eller ufullstendige opplysninger i relasjon til toårsfristen. Om fru Halds mangelfulle opplysning om salget i selvangivelsen uttaler Høyesterett på dommens side 938:

”Utgangspunktet for bedømmelsen av om skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt er ligningsloven § 4-1. Denne bestemmelsen fastslår at opplysningene skal bidra til at skattyters skatteplikt blir klarlagt og oppfylt i rett tid. Jeg forstår denne bestemmelsen slik at Ella Hald hadde plikt til å opplyse om eiendomssalget uten hensyn til at hun selv oppfattet salget som skattefrie avhendelse av egen bolig.”

At skattyter var av den oppfatning at eiendomssalget var skattefritt, fritok henne ikke for opplysningsplikten om salget av eiendommen. Er skatteplikten tvilsom bør derfor skattyteren av ren egeninteresse opplyse om inntekten, slik at ligningsmyndighetene selv kan vurdere spørsmålet. Da vil skattyter senere kunne påberope seg vern av toårsfristen mot ligningsendring.

Nå er det ikke sikkert at fru Hald i det hele tatt så spørsmålet om tomtegevinstbeskatning, men denne villfarelsen omkring skattereglene måtte hun uansett selv bære risikoen for.

⁶² Se NOU 2009:4 pkt. 7.3.1.2 bokstav a

4.4 Egne forhold

Det er sikker rett at skattyters opplysningsplikt kun gjelder opplysninger om egne forhold. Dette får også betydning for vurdering av skattyters opplysninger etter toårsfristen. Ordlyden i den alminnelige opplysningspliktsbestemmelsen i ligningsloven § 4-1 trekker også klart i denne retningen, ved å formulere skattyters opplysningsplikt til å dreie seg om *”hans skatteplikt”*, jfr. § 4-1 første punktum. Dette er også lagt til grunn i rettspraksis. I Husedommen (Rt. 1993 s. 480) gav Høyesterett klar beskjed om at det måtte være ligningsmyndighetenes ansvar å sørge for å skaffe nok opplysninger om eiendomsmarkedet til å vurdere hvorvidt skattyter skulle beskattes etter tomtegevinstreglene eller ikke. Slike generelle markedsopplysninger hører ikke til skattyters opplysningsplikt etter ligningslovens kapittel 4, og et fravær av slike opplysninger i selvangivelsen kan da heller ikke regnes som *”uriktige eller ufullstendige opplysninger”* i forhold til toårsfristen i § 9-6 nr. 3 bokstav a.

En dom som ofte har blitt kritisert for å gå for langt når det gjelder kravene til hva skattyter må opplyse ligningsmyndighetene om, og hva som er naturlig å betegne som uriktige opplysninger, er Baker Hughes-dommen (Rt. 1999 s. 1087). Sakens materielle rettslige spørsmål dreide seg om størrelsen på det fradraget skattyter hadde krav på for utgifter til leie av utstyr til sin virksomhet. Utstyrsleien skjedde mellom den norske skattyteren og et annet amerikansk selskap i samme konsern. Overligningsnemnda mente det forelå en inntektsreduksjon på skattyters hånd som en følge av de for høye leieutgiftene, og at det var grunnlag for gjennomskjæring av de påståtte leiekostnadene. Nemnda fastsatte på dette grunnlag nye skjønnsmessige leibeløp for flere år tilbake. Høyesteretts flertall (3:2) mente det var adgang til den skjønnsmessige fastsettelsen som var foretatt, og at avviket på 40 % mellom den leien skattyter faktisk hadde betalt og den armlengdepris ligningsmyndighetene hadde kommet til, måtte utgjøre en uriktig opplysning etter § 9.6 nr. 3 bokstav a.⁶³

⁶³ Armlengdeprinsippet er en internasjonal OECD-standard for fastsettelse av internpriser for beskatningsformål, for å oppnå en skattemessig likebehandling mellom konsernselskaper og uavhengige foretak. Se for øvrig OECD (2001) Kap. I, bokstav B pkt. 1.6 og 1.7

Høyesteretts flertall virket derimot ikke uenige med mindretallet i at skattyters opplysningsplikt, og hva som kan utgjøre uriktige eller ufullstendige opplysninger i relasjon til toårsfristen, er begrenset til å gjelde egne forhold. Imidlertid var flertallet av den oppfatning at differansen mellom avtalt leie og det som var antatt å være riktig leie, var så stor at opplysningene allikevel måtte ansees som uriktige.

Førstvoterende uttaler følgende på dommens side 1102:

”Den leien TNO betalte for det utstyret som ble benyttet til virksomheten i Norge, ble fastsatt av TUS. Staten hevder at TNO i selvangivelsen pliktet å redegjøre nærmere for hvordan TUS hadde fastlagt den leien som TNO betalte for utstyret. Jeg finner det tvilsomt om opplysningsplikten etter ligningsloven kapittel 4 er så omfattende. Jeg har likevel ikke funnet det nødvendig å gå nærmere inn på denne problemstillingen da jeg er kommet til at de opplysninger TNO ga i sine selvangivelser uavhengig av dette, må anses uriktige.”

Når flertallet selv uttrykker tvil om skattyter har noen plikt til å opplyse ligningsmyndighetene om avtalepartens leieprisfastsettelse (med andre ord om dette forholdet gjelder skattyters egne forhold eller ikke), så fremstår det etter mitt skjønn lite naturlig å uten videre legge til grunn at den oppgitte leieprisen må regnes som en uriktig opplysning, jfr. § 9-6 nr. 3 a. Førstvoterende uttaler videre på side 1102:

”Ligningsmyndighetenes undersøkelser påviste en ikke ubetydelig differanse mellom den pris TNO betalte i leie og den leiepris som fulgte av armlengdeprinsippet i de aktuelle årene. Det dreier seg om avvik fra armlengdes leie på rundt 40 %. Spørsmålet blir om internprisene da kan anses som uriktige i relasjon til ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Når skattyter i ligningssammenheng benytter en pris som avviker betydelig fra armlengdeprisen, mener jeg at prisen må anses som uriktig. Differansene i vår sak er så store at de opplysninger som ble gitt av TNO i selvangivelsene for årene 1986-

1988, må anses som uriktige... Toårsfristen i § 9-6 nr. 3 bokstav a kommer således ikke til anvendelse.”

Flertallet i dommen tar videre ikke stilling til hvor stort avvik mellom det man kan kalle riktig pris og avtalt pris som er akseptabelt, og hvor grensen for når en gitt differanse er så stor at den må karakteriseres som en uriktig opplysning. I dommen dreide det seg om skjønnsmessig fastsettelse av leieprisen for utstyr til petroleumsvirksomhet mellom to konsernselskaper. Det vil nødvendigvis knytte seg en ikke ubetydelig usikkerhet til slike beregninger.

Mindretallet i Baker Hughes-dommen var på sin side uenig i at skattyters opplysninger kunne karakteriseres som ”uriktige”, i relasjon til toårsfristen, og uttalte seg først generelt om hva som ligger i begrepet ”egne forhold”, for deretter å komme med følgende vurdering av hvordan skattyters opplysninger etter deres mening burde karakteriseres. Det siteres fra dommens side 1110:

”Forhold som kan ha betydning for fastsettelsen av en sammenligningsleie, kan selvsagt ha karakter av opplysninger og være gjenstand for opplysningsplikt. Men heller ikke alle slike forhold omfattes etter min mening av opplysningsplikten etter ligningsloven kapittel 4. Opplysningsplikten er etter kapitteloverskriften og ordlyden i bestemmelsene begrenset til opplysninger om konkrete, individuelle forhold hos selskapet (filialen) - selskapets ”egne forhold”

(...)

”Hva som var markedsleie og markedsvilkår for øvrig i tilsvarende innleieforhold, berodde derimot på allmenn kunnskap, som etter min mening ikke var omfattet av den opplysningsplikten selskapet hadde i forbindelse med selvangivelsen.”

Avgjørelsen i Baker Hughes-dommen er etter min mening så streng at den kan lede til vilkårlige resultater.⁶⁴ Rettens mindretall, ved dommer Aarbakke, var derimot av den oppfatning at selskapet ikke hadde noe ansvar for å bidra med en sammenligningsleie til ligningsmyndighetene.⁶⁵ Skattyters opplysningsplikt er begrenset til hans egne forhold, og etter mindretallets vurdering måtte ligningsmyndighetene anses å ha tilstrekkelig kunnskap til å vite at internprisingsregelen (se skatteloven à 1911 § 54 første ledd) kunne være aktuell.⁶⁶ Mindretallets oppfatning i Baker Hughes-dommen må sies å være bedre i samsvar med ligningslovens øvrige opplysningspliktsregler, samt mer i tråd med en naturlig språklig tolkning av begrepet ”uriktig” opplysning og ikke minst i større grad av harmoni med Høyesteretts tidligere praksis.⁶⁷ Dommen er også kritisert i teorien nettopp på dette grunnlag.⁶⁸

I en sak av nyere dato, Rt.2006 s. 1598, dreide det seg om et ektepar som hadde drevet en blomsterforretning sammen. Denne forretningen var ikke registrert slik den skulle, verken i enhetsregisteret eller i merverdiavgiftsmanntallet. Ekteparet hadde heller ikke ført opp noen av inntektene fra butikken på sine selvangivelser. Kvinnen ble dømt for skattesvik for ikke å ha opplyst om inntekten fra blomsterforetningen. Det var enighet om at hun selv ikke var skattepliktig for noen del av næringsinntekten. Høyesterett frifant kvinnen for brudd på opplysningsplikten.

Førstvoterende, med tilslutning fra de fire øvrige dommere, uttaler i dommens avsnitt 17:

⁶⁴ Samme, se Gjems-Onstad (2003) s.1484.

⁶⁵ Se Rt. 1999 s.1087 (s.1109-1110)

⁶⁶ Se Rt. 1999 s.1087 (s.1111)

⁶⁷ Det tenkes her særlig på Loffland-dommen (Rt. 1992 s.1588), og Huse (Rt.1993 s.480)

⁶⁸ Se blant annet Banoun (2004) s.250, Gjems-Onstad (2003) s.1484-1485, Tvedt (1999) s.29-30, Zimmer (2000) s. 357-360

”Den felles virksomhet var uten betydning for ligningen av A. Hun hadde da ingen opplysningsplikt om virksomheten, og hun må bli å frifinne også for overtredelse av ligningsloven.”

I relasjon til § 9-6 nr. 3 a, og spørsmålet om toårsfristen får anvendelse eller ikke, må man kunne tolke førstvoterendes utsagn dit hen at det må være uten betydning om skattyters ektefelle har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, med mindre opplysningene har betydning for ligningen av skattyteren selv. At dette ikke alltid er like selvsagt skyldes vel trolig at ektefeller i flere sammenhenger behandles som om de var ett skattesubjekt.

I den samme dommen refererer førstvoterende til en uttalelse fra andrevoterende dommer Skoghøy, i Rt. 1999 s.223 – som gjaldt straffeansvar for skattesvik ved brudd på opplysningsplikten ved slag av aksjer. Dommer Skoghøy tar i dommen uttrykkelig stilling til hvordan ligningslovens § 4-1 skal forstås. Med tilslutning fra en dommer så fastslår han at skattyters opplysningsplikt er begrenset til det som er nødvendig for å få gjennomført en skatterettslig riktig ligning:

”Denne tolkningen har støtte i tungtveiende reelle hensyn. Jeg kan vanskelig se at staten har noen legitim interesse i – under trussel om straff - å fremtvinge opplysninger som ikke er nødvendige for å gjennomføre en materielt riktig ligning.”⁶⁹

Denne uttalelsen slutter også Høyesterett seg til i Rt. 2006 s. 1598.⁷⁰ Fordi det nærmere innholdet av toårsfristen i § 9-6 nr. 3 a må sees i lys av de kravene som stilles til skattyters opplysningsplikt i ligningslovens kapittel 4, så får denne uttalelsen også betydning for vurderingen av om toårsfristen, i et konkret tilfelle, får anvendelse eller ikke.

Det er med andre ord kun informasjon om egne skatteforhold som er relevante for ligningsmyndighetene, og som myndighetene kan kreve fremlagt. I relasjon til toårsfristen innebærer dette at det kun er uriktige eller ufullstendig opplysninger som har betydning for

⁶⁹ Se Rt. 1999 s.223 (se nærmere s. 229)

⁷⁰ Se dommens avsnitt 16.

ligningen av skattyteren selv (egne forhold), som har betydning for vurderingen av om skattyteren har vern etter bestemmelsen.

Skattyters opplysningsplikt er altså knyttet opp mot og avgrenset av hva som er ”*hans skatteplikt*”, jfr. ligningsloven § 4-1 første punktum. Hva som er skattepliktig i forhold til den enkelte skattyter, må vurderes på bakgrunn av de til enhver tid gjeldende materielle skatteregler.⁷¹ Hvilken informasjon som dreier seg om skattyters egne forhold byr som regel ikke på de store problemer i praksis. Klart er det at begrepet må avgrenses mot opplysninger skattyter har om tredjemenn. I den grad han er pliktig til å gi opplysninger om slike forhold, så reguleres dette av ligningslovens kapittel 6.

4.5 Grunnlag for å spørre

I Loffland-dommen (Rt. 1992 s. 1588) oppstilte Høyesterett en objektiv standard, som skattyter skal vurderes etter i spørsmålet om han har kommet med ufullstendige opplysninger etter § 9-6 nr.3 a.⁷² Det er imidlertid ikke slik at denne ”Lofflandstandarden” innebærer at det kun er skattyters ansvar å frembringe absolutt alle nødvendige opplysninger til ligningen. Noen opplysninger må man kunne forvente at ligningsmyndighetene fremskaffer. Det man i praksis krever av skattyters selvangivelse, for at han ikke skal anses å ha kommet med ufullstendige opplysninger, er at de er av en slik kvalitet og presisjon at ligningsmyndigheten ved en normal gjennomgang av skattyters oppgaver ser at det er behov for å innhente ytterligere opplysninger om det aktuelle forholdet, slik at de får et fullstendig materiale.⁷³ Opplysningene må med andre ord sette ligningsmyndighetene på riktig spor.⁷⁴ Hvorvidt skattyter har gitt ufullstendige opplysninger eller ikke, beror på en avveining mellom skattyters opplysningsplikt og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt. Hvis skattyters opplysninger er så mangelfulle

⁷¹ Se NOU 2009:4 pkt. 7.3.1.2 bokstav b

⁷² For Høyesteretts nærmere formulering av vurderingstemaet: se sitatet fra Loffland-dommen over, i avhandlingens pkt.4.2, s.24 tredje avsnitt.

⁷³ Se for øvrig NOU 2003:7 pkt. 11.2.3.3

⁷⁴ Se Tvedt (1999) s. 25

at de ikke er egnet til å sette ligningsmyndighetene på sporet av et korrekt ligningsresultat, så har han gitt ufullstendige opplysninger og er ikke lenger vernet av toårsregelen. Det er dette som ligger i den standarden Høyesterett fastslår i Loffland-dommen.

I Loffland-dommen var Høyesterett av den oppfatning at skattyter hadde gitt tilstrekkelige opplysninger til ligningsmyndighetene. Det samme mente Høyesterett at var tilfelle i Fabcon-dommen (Rt. 2000 s. 1981). I denne dommen fastslo retten at ligningsmyndighetene måtte ha ansvaret for sakens manglende opplysning, fordi de ikke stilte tilstrekkelig spesifikke spørsmål som kunne belyse hvilket ansettelsesforhold som gjaldt for noen konsulenter Fabcon AS hadde benyttet seg av. Spørsmålet var om konsulentene hadde blitt lønnet som selvstendig næringsdrivende, eller som frilansere, og som skattyter dermed skulle ha betalt arbeidsgiveravgift for. Fabcon-dommen gjaldt altså ikke toårsfristen direkte, men deler av dommen er likevel interessant fordi den til dels trekker opp grensene mellom skattyters opplysningsplikt og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt, noe som er av betydning for vurderingen av om skattyter har gitt fullstendige opplysninger eller ikke i forhold til toårsfristen.

Førstvoterende uttaler på dommens side 1990:

”Det må vere eit rimeleg krav til saksbehandlinga hos likningsstyresmaktene at det måtte stillast spesifiserte spørsmål, dersom det skulle givast opplysningar om periodar som gjekk ut over tidsromma då konsulentane var tilknytte Fabcon. I tillegg kjem at det ikkje utan vidare kan ha vore opplagt for Fabcon at skattestyresmaktene mangla slike opplysningar. Dessutan er det ikkje utan vidare gitt at Fabcon kunne gi opplysningar om konsulentane sitt tilhøve til andre næringsdrivande. ”

Når ligningsmyndigheten ikke hadde stilt de nødvendige spørsmålene, enda skattyters opplysninger gav dem grunn til det, så kan det ikke være aktuelt å anse opplysningene som ufullstendige i relasjon til toårsregelen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a.

Som sagt så er det et krav at de opplysningene skattyter inngir er egnet til å sette ligningsmyndigheten på sporet av en riktig ligning, og av en slik presisjon at de eventuelt gir foranledning til ytterligere undersøkelser. I en forholdsvis fersk dom, Rt. 2009 s. 813, kom Høyesterett til at to skattytere skulle ha vedlagt en aksjesalgsavtale ved sine selvangivelser, og at de ved å ikke gjøre dette hadde gitt ufullstendige opplysninger. Det materiellrettslige spørsmålet i saken var hvorvidt deler av skattyternes inntekter ved salget av samtlige aksjer i selskapet Maritime Industry Services AS, skulle regnes som en *”fordel vunnet ved arbeid”*, jfr. skatteloven § 5-10, fordi selgerne i salgsavtalen hadde forpliktet seg til å fortsatt være ansatt i selskapet etter salget. Informasjonen om dette forholdet ville være sentral for å avgjøre det materielle spørsmålet i saken.

Førstvoterende uttaler følgende i dommens avsnitt 85:

”Jeg finner det klart at ankemotpartene skulle ha vedlagt selvangivelsene aksjesalgsavtalen. Hvorvidt en forholdsmessig andel av vederlaget ved overdragelse av et foretak i en situasjon som den foreliggende skal regnes som « fordel vunnet ved arbeid », har vært et tema i norsk skatterett siden tidlig i forrige århundre. Lignings-ABC inneholdt riktignok i den aktuelle perioden formuleringer som kunne synes å indikere at det ikke var grunnlag for å beskatte noen andel av det aktuelle vederlaget som « fordel vunnet ved arbeid ». Dette er imidlertid ikke avgjørende, idet opplysningsplikten også er viktig i tilfeller hvor det kan være uklart hvordan ligningen skal gjennomføres.”

Selv om det spørsmålet saken reiste var et kjent skatterettslig spørsmål, hvor det fantes en rekke til dels motstridende kilder som uttalte seg om hvorvidt slik inntekt skulle regnes som *”fordel vunnet ved arbeid”* eller ikke, sendte altså ikke de to skattyterne inn aksjesalgsavtalen med selvangivelsen. Dermed fikk ikke ligningsmyndighetene et fullstendig grunnlag eller noen foranledning til å undersøke spørsmålet om klassifiseringen av salgsinntekten. En annen sak er om det uansett ville blitt regnet som ufullstendig opplysninger, dersom de to skattyterne kun hadde vedlagt aksjesalgsavtalen med

selvangivelsen uten nærmere forklaring - i noen tilfeller kan skattyter nemlig ha en plikt til å klargjøre og peke ut tvilsomme spørsmål for ligningsmyndighetene. Har han ikke gjort dette når situasjonen krever det, vil skattyter ikke kunne ansees å ha gitt fullstendige opplysninger og dermed ikke heller være vernet av toårsfristen.⁷⁵

4.6 Noen typetilfeller fra rettspraksis

Siden Loffland-dommen (Rt. 1992 s. 1588) ble avsagt for nærmere 17 år siden, har spørsmålet om skattyter må anses å ha kommet med *”uriktige eller ufullstendige opplysninger”* og dermed ikke er vernet av toårsfristen i ligningslovens § 9-6 nr. 3 bokstav a, vært oppe en rekke ganger. Selv om skattyterne i de ulike sakene har det til felles at de er underlagt den samme opplysningsplikten i ligningslovens kapittel 4, og at de også er vernet av de samme fristreglene som følger av ligningsloven § 9-6, så er det allikevel betydelige forskjeller skattyterne i mellom. Høyesterett har måttet ta stilling til alt fra spørsmål om et stort utenlandsk ingeniør- og entreprenørselskap gav ufullstendige opplysninger da de ikke opplyste Oljeskattekontoret om at ble utlignet 0 kroner i skatt for et inntektsår to år tidligere, istedenfor over 60 millioner kroner slik de skulle ha betalt, til spørsmål om en vanlig drosjesjåfør skulle ha reagert da han ikke ble personbeskattet for sin personinntekt på 186 061 kroner.⁷⁶

Med utgangspunkt i de mange sakene som har vært oppe for Høyesterett siden Loffland-dommen, vil det i den videre fremstillingen bli satt opp noen typetilfeller hvor skattyter på grunn av sine opplysninger, eller mangel på sådanne, ikke kunne anses vernet av toårsfristen i § 9-6 nr. 3 bokstav a. Skattyter hadde med andre ord gitt *”uriktige eller ufullstendige opplysninger”*.

⁷⁵ Denne problemstillingen er nærmere omtalt under, i pkt. 4.6.5 *”Tvilsomme poster og regnskapstall”*.

⁷⁶ Se Heerema-dommen (Rt.1997 s. 860) og Møller-kjennelsen (Rt. 1999 s. 1980)

4.6.1 Riktige opplysninger gitt tidligere år – men ikke i år

Ved vurderingen av om skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, så er det naturlig nok sentralt hvilke opplysninger ligningsmyndighetene rent faktisk innehar.⁷⁷

Ligningsmyndighetene sitter ofte på til dels omfattende informasjon om skattyter, både fra hans tidligere selvangivelser og informasjon som er innberettet av tredjemenn, jfr. ligningsloven kapittel 6.

I Slørdahl-dommen (Rt. 1995 s. 1883) påberopte nettopp skattyter seg at han ikke hadde gitt ufullstendige opplysninger, all den tid skattemyndighetene ville ha funnet alle relevante opplysninger ved å sjekke tidligere års selvangivelser. Skattyteren Slørdahl hadde i 1986 solgt aksjer for en betydelig sum, over 1.2 millioner kroner. Han unnlot å føre dette salget inn i ligningsmyndighetenes standardskjema for aksjesalg da han sendte inn sin selvangivelse, men førte i stedet opp transaksjonen i et eget vedlegg. Det var ingen plikt for skattyter til å benytte aksjesalgsskjemaet, men det ble oppfordret til dette i rettledningen til selvangivelsen.

Formuleringene i Slørdahls vedlegg ble tolket dit hen av ligningsmyndighetene at alle aksjene var ervervet ved stiftelsen av selskapet i 1983. Slørdahl uttrykte seg slik i vedlegget til selvangivelsen:

"Post 16.

Salg av 9200 aksjer i Skycom A/S. Selskapet ble etablert av meg i april 1983. Salget fant sted i januar 1986 (300 aksjer) og i mai 1986 (8900 aksjer). Samlet antall aksjer var 62750 og salget representerte 14,66% av samlet aksjekapital.

Salgssum 300 aksjer: kr 40500.-

*Salgssum 9200 aksjer: kr 1201500.-"*⁷⁸

⁷⁷ Se NOU 2003:7 pkt. 4.7.3.2

⁷⁸ Hentet fra Rt. 1995 s. 1883 (s.1883)

I realiteten var 6700 av aksjene ervervet av Slørdahl ved en rettet emisjon i 1984, og gevinsten ved salget av disse aksjene skulle vært inntektsbeskattet. Da ligningsmyndighetene oppdaget dette åpnet de endringssak, og fattet til slutt et endringsvedtak i slutten av november 1989, hvor de beskattet den delen av salgsinntekten som stammet fra emisjonen i 1984. Slørdahl påberopte seg vern mot endring fra toårsfristen i § 9-6 nr. 3 a. Dommen ble avsagt under dissens (3:2), men det var full enighet blant rettens medlemmer om at Slørdahl hadde gitt ufullstendige opplysninger i forbindelse med ligningen.⁷⁹

Om det faktum at Slørdahl tidligere år hadde oppgitt at ervervet av de 6700 aksjene skjedde ved rettet emisjon, og at ligningsmyndighetene således kunne ha funnet fram til dette dersom de gikk tilbake til tidligere års ligninger, uttaler førstvoterende:

”I det foreliggende tilfellet inneholdt Slørdahls uttalelse i vedlegget til selvangivelsen for 1986 intet som kunne lede tanken hen på at det var ervervet aksjer i 1984. Tvert imot kunne man få inntrykk av at alle aksjene var ervervet i 1983...”

(...)

”Selv om ligningskontoret kunne funnet frem til det riktige grunnlag for beskatningen ved å gå til Slørdahls og Skycoms selvangivelser for 1983 og 1984, kan dette ikke medføre noen annen vurdering av Slørdahls opplysningsplikt. Innhentelse av opplysninger fra andre selvangivelser ville først og fremst ha kontrollformål.”⁸⁰

Høyesterett foretar et skille mellom skattyters opplysningsplikt, og de kontrolloppgavene som påligger ligningsmyndighetene. Det at det finnes tilstrekkelige opplysninger til å foreta en riktig skattebergning blant tidligere års selvangivelser, er ikke nok til at skattyter kan sies å ha gitt fullstendige opplysninger i relasjon til toårsfristen i § 9-6 nr.3 a. Tvert imot

⁷⁹ Dommens dissens dreide seg om spørsmålet om ligningsmyndighetenes endringsadgang hadde bortfalt på grunn av passivitet. Flertallet mente dette ikke var tilfellet.

⁸⁰ Se Rt. 1995 s. 1883 (s.1888)

innebærer Høyesteretts uttalelse i Slørdahl-dommen at det må anees klart at hvert års opplysninger må vurderes for seg. Eventuell innhenting av opplysninger fra tidligere års selvangivelser har først og fremst kontrollformål. Hensynet til ligningssystemets effektivitet taler også for en slik løsning; ligningsforvaltningen behandler hvert år flere millioner skattyteres selvangivelser, ofte under til dels stort tidspress. For at dette arbeidet skal kunne foregå raskest og riktigst mulig bør ligningsmyndighetene få forelagt det relevante beslutningsgrunnlaget som hører til det aktuelle ligningsåret, og slippe å måtte sammenholde årets opplysninger med tidligere års opplysninger for å kunne foreta en materielt riktig ligning. Dette er for øvrig også lagt til grunn i skattedirektoratets Lignings-ABC 2009 s. 1084 pkt. 1.7.2 som uttrykker regelen slik at skattyter skal anses å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger ”*selv om han har gitt opplysningene i selvangivelsen eller vedlegg for et tidligere inntektsår, når opplysningene må anees pliktige i inntektsåret.*”

Kravet til fullstendige opplysninger gjelder dermed selvangivelsen for det enkelte år, og skattyters opplysningsplikt kan ikke anses indirekte oppfylt fordi han tidligere år har gitt relevante opplysninger for årets ligning.⁸¹

4.6.2 Skattyter benytter ikke ligningsmyndighetens standardskjemaer

På grunn av organiseringen og gjennomføringen av dagens ligningssystem så er behovet for standardiserte løsninger stort. Dette gjelder også på informasjonsinnhentingssiden. Hensynet til effektivitet taler for en utstrakt bruk av ferdig utformede skjemaer og rapporteringsmetoder for skattyter. Men hva er konsekvensen dersom en skattyter ikke benytter seg av ligningsmyndighetenes standardskjemaer, som ikke nødvendigvis er obligatoriske, og heller velger å gi relevante opplysninger i egne vedlegg?

I den ovennevnte Slørdahl-dommen (Rt. 1995 s. 1883) ble dette spørsmålet også tatt opp og avklart. Skattyteren hadde blitt lignet feil på grunn av at vedlegget hans manglet

⁸¹ Samme, se Gjems-Onstad (1996) s. 196

informasjon som ellers ville kommet frem dersom han hadde brukt skattemyndighetenes standard skjema for aksjesalg. Førstvoterende uttaler, på dommens side 1888, følgende om Slørdahls manglende skjema bruk:

”Hvis Slørdal hadde gjort bruk av det skjema for oppgave over salg av aksjer utenfor næring som ligningsmyndighetene hadde fastsatt og utfylt dette på riktig måte, ville det ha fremgått at en større del av aksjene var ervervet i 1984. Han var riktignok ikke pliktig til å bruke dette skjema, men det var vist til det i den rettleiding som fulgte med selvangivelsen, og det ville vært naturlig å bruke det dersom han var i tvil om hvilke opplysninger som var relevante.”

Høyesterett fremhever betydningen av å inngi informasjonen til selvangivelsen i ligningsmyndighetens egne skjemaer. Poenget må vel være at dersom skattyter unnlater å benytte disse skjemaene, så er det også skattyter som må bære risikoen for de opplysningene han eventuelt utelater, all den tid disse opplysningene hadde kommet frem dersom han benyttet det standard skjema som ligningsmyndighetene selv har utviklet. Effektivitetshensyn for ligningsforvaltningen tilsier også en slik løsning. De lege ferenda kan man innvende at for å unngå at det oppstår slike situasjoner som i Slørdahl-dommen, så bør man i størst mulig grad gjøre slike tilleggsskjemaer obligatoriske og ikke valgfrie. En slik løsning vil ikke være særlig inngripende overfor skattyter, og vil kunne avverge ressurskrevende situasjoner både for ligningsmyndighetene og for skattyter. På den annen side kan man innvende at de formuleringer og fremgangsmåter en skattyter velger å benytte ved såpass betydelige salgsgevinster som i Slørdahl-dommen, neppe er tilfeldige. Fordi det kan dreie seg om til dels store skattemessige beløp, vil de fleste ærlige og lojale skattytere antagelig forsøke å benytte seg av all den rettleidingen som er tilgjengelig. Man kan derfor spørre seg hvor stort problem manglende skjemafølgelse egentlig er, i alle fall i saker av en slik størrelse som i Slørdahl-dommen.

Uansett så må rettstilstanden etter Slørdahl-dommen ansees avklart hva gjelder skjema bruk: dersom skattyter ikke inngir de opplysningene som ellers ville fremgått

dersom han hadde brukt ligningsmyndighetenes skjemaer, så vil dette lett kunne tale for at han har gitt ufullstendige opplysninger. Hvorvidt skjemaene er pliktige eller ikke, er ikke avgjørende, så lenge det vises klart til dem i rettledningen til selvangivelsen, eller i andre selvangivelses- skjemaer.⁸² Loffland-dommen (Rt. 1992 s. 1588) angir en objektiv standard som skattyter skal vurderes etter i spørsmålet om han har kommet med fullstendige opplysninger eller ikke. Slørdahl-dommen kan ses på som ikke bare en klargjøring av spørsmålet om skjemabruk og hvilket år opplysningene må gis for å anses fullstendige, men også som en presisering Loffland-standarden: Dersom en skattyter inngir informasjon i en form som indirekte skjuler eller vanskeliggjør ligningsmyndighetenes arbeid med å finne frem til de relevante beskatningskriterier, så må skattyter anses å ha gitt ufullstendige opplysninger i forhold til toårsfristen.⁸³

4.6.3 Riktige opplysninger - gitt til feil kommune

Dersom en skattyter i forbindelse med innleveringen av selvangivelsen inngir opplysninger som isolert sett er riktige, men fremlegger disse for feil kommune, kan det stilles spørsmål om skattyter har gitt fullstendige opplysninger eller ikke.

I Hald-dommen (Rt. 1996 s. 932), som gjaldt spørsmålet om deler av gevinsten ved salget av en større boligeiendom i Bærum skulle beskattes etter tomtegevinstreglene, hevdet skattyter forgjeves at hun ikke kunne ilegges tilleggsskatt all den tid hun hadde gitt fullstendige opplysninger om salget i sin selvangivelse.⁸⁴ Problemet var bare at salget av fru Halds boligeiendom kun var nevnt i selvangivelsen hun sendte til Oslo kommune vedrørende hennes næringsvirksomhet der. Disse opplysningene skulle hun derimot ha innberettet til Bærum kommune, fordi det var der fru Hald var underlagt kommunal skatteplikt. Når så skattyter gav opplysningene til gal skattekommune, mente Høyesterett at dette utgjorde en ufullstendig opplysning i forhold til tilleggsskattebestemmelsen i § 10-2 nr.1. Fordi det objektive vilkåret etter § 10-2 nr. 1 er det samme som vilkåret etter

⁸² Samme, se Gjems-Onstad (1996) s. 196

⁸³ Samme, se Gjems-Onstad (2003) s. 1488

⁸⁴ Dommen er også nærmere omtalt over, i avhandlingens pkt. 4.3

toårsfristen i § 9-6 nr. 3 a, nemlig at det foreligger uriktige eller ufullstendige opplysninger, må dommen også anees å ha gyldighet også ved anvendelse av toårsfristen.⁸⁵

I dag er skatteforvaltningen sentralisert, slik at flere kommuner er underlagt samme skattekontor, jfr. ligningsloven § 4-6, se § 2-1. Dermed vil problemet neppe lenger komme på spissen i samme grad dersom opplysningene sendes til en nabokommune, slik som i Hald-dommen, fordi denne kommunen normalt vil være underlagt samme skattekontor som den nærliggende kommunen. Hvor langt rettsetningen fra Hald-dommen vil gjelde i dag er derfor mer uklart.

4.6.4 Skjønnsmessige poster

Skattyters opplysningsplikt er begrenset til å gjelde faktiske forhold.⁸⁶ Som en konsekvens av dette, plikter ikke skattyter å oppgi beløp som skal fastsettes ved skjønn, imidlertid plikter han å gi ligningsmyndighetene tilstrekkelig informasjon om forholdet til at de kan fastsette beløpet, jfr. ligningsloven § 4-3 nr. 1 annet punktum. Det er ikke nødvendigvis et krav at opplysningene i seg selv gir ligningsmyndighetene et tilstrekkelig grunnlag til å fastsette det skjønnsmessige beløpet. Så lenge opplysningene er tilstrekkelig presise til at skattemyndighetene blir oppmerksomme på forholdet, bør skattyter anses å ha gitt fullstendige opplysninger.⁸⁷ Dersom skattyter for eksempel skulle benyttes seg av en privat reise betalt med bonuspoeng han har opparbeidet seg under tjenestereiser, så er det tilstrekkelig å oppgi reisen på selvangivelsen; skattemyndighetene tallfester selv fordelens størrelse. Har skattyter gjort dette, så har han oppfylt sin opplysningsplikt og kan heller ikke anses å ha kommet med ufullstendige eller uriktige opplysninger i forhold til toårsfristen.

⁸⁵ Samme, se Tvedt (1999) s. 30

⁸⁶ Se for øvrig avhandlingens pkt. 4.3

⁸⁷ Se Lignings-ABC (2009) s. 1083 pkt. 1.7.1

4.6.5 Tvilsomme poster og regnskapstall

I noen tilfeller kan skattyters selvangivelse inneholde kompliserte poster eller andre skattemessige forhold, som er vanskelig tilgjengelige for ligningsmyndighetene. Hvis dette er tilfellet, kan skattyter risikere å anses å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, dersom han ikke i tilstrekkelig grad klargjør disse forholdene i selvangivelsen. Man kan i noen tilfeller si at skattyter har en påpekings- eller klargjøringsplikt, der ligningen kan være særlig problematisk eller tvilsom.⁸⁸

I Elf-dommen (Rt. 1997 s. 1430) dreide det seg materielt sett om en uenighet mellom ligningsmyndighetene og oljeselskapet Elf om hvordan selskapet hadde behandlet et spørsmål om avskrivninger på oppskrevne anleggsmidler. Fristspørsmålet oppsto fordi det tok mer enn to år før ligningsmyndighetene ble oppmerksomme på forholdet, og da ville endre Elfs ligning. Elf tapte det materielle hovedspørsmålet, og Høyesterett måtte derfor ta stilling til om Elf hadde gitt ufullstendige opplysninger slik at ligningsmyndighetene kunne endre ligningen. Det var på det rene at de opplysningene ligningsmyndighetene trengte for å foreta en korrekt ligning fantes i regnskapet, som var et pliktig vedlegg til Elfs selvangivelse, jfr. ligningsloven § 4-4. Fra skattyters side var det imidlertid ikke sagt noe om de omstridte regnskapsmessige avskrivningene i selve selvangivelsen. Selskapet erkjente at de hadde brutt et notekrav til resultatregnskapet i aksjeloven av 1976 nr. 59 § 11-8 nr. 3. Dette forholdet la imidlertid ikke Høyesterett avgjørende vekt på, førstvoterende uttaler følgende:

”Ved vurderingen av spørsmålet om det er gitt ufullstendige opplysninger, legger jeg ikke avgjørende vekt på disse forsømmelser i forhold til aksjeloven krav. Men de nevnte bestemmelser illustrerer at de nakne regnskapstall - hva enten regnskapene er satt opp i henhold til ligningsmyndighetenes oppgjørsskjema eller de følger den oppstillingsmåte som er bestemt i aksjeloven - ofte må ledsages av supplerende

⁸⁸ Begrepene ”påpekings- og klargjøringsplikt” er først benyttet av Ole Gjems-Onstad, se Gjems-Onstad (1998) s. 49

opplysninger for å oppfylle opplysningsplikten. Jeg legger vekt på at det var tale om opplysninger av vesentlig betydning for fastsettelse av selskapets regnskapsmessige overskudd. Som følge av de forhold som jeg tidligere har redegjort for, var overskuddet avgjørende for selskapets adgang til å dele ut utbytte med korresponderende fradragsrett for selskapet ved statsskatteligningen. Dermed var det tale om opplysninger om vesentlige forhold som fikk direkte betydning for den inntektsskatt som Elf skulle betale. I tillegg kommer at den fremgangsmåte som Elf etter grundige overveielser hadde fulgt, i det minste måtte fremstå som tvilsom. På denne bakgrunn er det min oppfatning at 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.”⁸⁹

Selv om regnskapet kan være et pliktig vedlegg, så er det ikke tilstrekkelig for å oppnå beskyttelse fra toårsfristen at skattyter har innsendt regnskapet sammen med selvangivelsen. Høyesterett argumentasjon i Elf-dommen innebærer at skattyter også har en påpekingsplikt overfor ligningsmyndighetene dersom han har valgt visse regnskapsmessige fremgangsmåter som måtte fremstå som tvilsomme. Skattyter må antagelig ikke eksplisitt påpeke at fremgangsmåten bygger på diskutabile lovtolkninger, men det må kreves at det allikevel er helt tydelig hvilken fremgangsmåte som er fulgt.⁹⁰ Skattyters opplysningsplikt er som kjent begrenset til faktiske forhold, men dette innebærer ikke at han ikke har ansvaret for sin egen forståelse av skattereglene – opplyser skattyter imidlertid om hvilken forståelse han legger til grunn kan han heller ikke anses å ha gitt ufullstendige opplysninger etter toårsfristen.

I Lyse Energi-dommen (Rt. 2007 s. 360) opprettholdt Høyesterett et vedtak om tilleggsskatt fordi skattyter måtte anses å ha gitt ufullstendige opplysninger i relasjon til ligningsloven § 10-2 nr. 1. Fordi vurderingstemaet er det samme i tilleggskattesaker og

⁸⁹ Se Rt. 1997 s. 1430 (s.1437-1438)

⁹⁰ Se Gjems-Onstad (2003) s. 1493

endringssaker; om det foreligger uriktige eller ufullstendige opplysninger, har dommen også betydning i forhold til toårsfristen. Skattyter hadde i en note i regnskapet for 1999 angitt blant annet at i ”i forbindelse med etableringen av Lyse konsernet ble 3000 millioner kroner omdannet fra egenkapital til ansvarlig lån for eierne”. Dette var galt, da det for Lyse Energis del ikke ble etablert noen gjeldsforpliktelse før i mai 2001. I så måte er det litt pussig at førstvoterende valgte å karakterisere utsagnet som en ufullstendig opplysning og ikke en uriktig opplysning, all den tid regnskapsnoten overhodet ikke stemte med de faktiske forhold. Lyse Energi anførte at ligningsmyndighetene kunne ha kommet frem til at lånet ikke var etablert i 1999 ved å studere regnskapet nøyere. Til dette uttaler Høyesterett følgende i dommens avsnitt 68:

”Dette er i og for seg riktig, men det kan ikke være tvilsomt at selskapets opplysningsplikt her må slå igjennom, jf. Rt-1997-1430. Spørsmålet er i og for seg ikke om regnskapet er ført i samsvar med god regnskapsskikk, men om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger fra skattyteren i forbindelse med ligningsbehandlingen. Dersom de nødvendige opplysninger ikke fremgår av regnskapsmaterialet, må det i forbindelse med inngivelsen av selvangivelsen opplyses om dem på annen måte. Dette skjedde ikke i dette tilfellet.”

I Lyse Energi-dommen slutter altså Høyesterett seg til det påpekings- og forvarslingskriteriet som kan sies å ha blitt etablert i Elf-dommen ti år tidligere. I forhold til særlig Elf-dommen kan man selvfølgelig innvende at det kanskje burde være tilstrekkelig for å ha gitt fullstendige opplysninger at beskatningskriteriene kommer frem av de pliktige vedlegg til selvangivelsen. Selvangivelsesplikten baserer seg imidlertid på en grunntanke om at det er skattyter selv som best kjenner sine egne forhold, og vet hvor skoen trykker. Hensynet til ligningssystemets effektivitet tilsier også at ligningsmyndighetene bør gis signaler om forhold i selvangivelsen som reiser spesielle problemer eller er særlig tvilsomme. Særlig for store selskaper og andre juridiske personer kan heller ikke en slik påpekingsplikt anses særlig belastende, all den tid regnskap og selvangivelse stort sett håndteres av profesjonelle fagfolk. Skattyter bør etter Elf-dommen

forsikre seg om at alle notekrav og tvilsomme skattemessige forhold er tilstrekkelig spesifisert, slik at ligningsmyndighetene får en foranledning til å undersøke spørsmålet nærmere.⁹¹ Hvis ikke risikerer skattyter å ha gitt ufullstendige opplysninger, og dermed miste vernet av toårsfristen i § 9-6 nr. 3 bokstav a.

4.6.6 Ikke rette opp feil man er klar over

Skattyters opplysningsplikt er basert på et lojalitets- og medvirkningsprinsipp; for at skattesystemet skal fungere er det helt avgjørende at den enkelte skattyter bidrar med opplysninger om egne skattemessige forhold. Skattyters plikt er ikke begrenset til bare å komme med nye opplysninger, han må også gjøre ligningsmyndighetene ”*oppmerksom på feil ved ligningen eller skatteoppgjøret som han er klar over*”, jfr. ligningsloven § 4-1 annet punktum.

I rettspraksis er det lagt til grunn at dersom skattyter unnlater å rette opp feil han er klar over ved ligningen, så har han gitt ufullstendige opplysninger i relasjon til toårsfristen i § 9-6 nr. 3 a. Dette var tilfellet i Møller-kjennelsen (Rt. 1999 s. 1980). Saken dreide seg om en taxisjåfør som, på grunn av en glipp fra ligningsmyndighetenes side, ikke fikk utlignet noe skatt på sin personinntekt. Lagmannsretten fant det bevist at skattyteren var klar over feilen, og at skattyterens overtredelse av § 4-1 nr. 1 annet punktum, innebar at toårsfristen ikke fikk anvendelse. Skattyters ligning kunne med andre ord endres. Høyesterett mente at ordlyden i ligningslovens § 9-6 nr. 3 a, jfr. § 4-1, ikke gav noe bestemt svar på om toårsfristen eller tiårsfristen skulle gjelde.

Videre uttaler Høyesterett:

”Proposisjonen til ligningsloven inneholdt ikke noe slikt unntak fra tiårsfristen, jf. Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 113-114 og 155. Bestemmelsen i ligningsloven § 9-6

⁹¹ Se Gjems-Onstad (2003) s. 1493

nr. 3 kom inn under finanskomitéens arbeid med lovsaken. I komitéens hovedinnstilling, Innst.O.nr.44 (1979-1980), var § 9-6 nr. 3 formulert slik.:

«Etter at klagebehandlingen er avsluttet, kan det ikke foretas endring av ligningen til ugunst for skattyteren medmindre han har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller han har forsømt å gjøre oppmerksom på feil som nevnt i § 4-1 annet punktum. »”

(...)

”Saksordføreren uttalte i sitt hovedinnlegg i Odelstinget, Ot.forh. (1979-80) side 349, at hensikten med å forandre ordlyden i tilleggsinnstillingen var å få mer presise uttrykk, slik at det « ikke skal oppstå tvil om at når en skattyter har gjort sin plikt, skal han kunne føle seg trygg for etterligning »”

(...)

”Den skattyter som i strid med ligningsloven § 4-1 nr. 1 annet punktum - unnlater å gjøre ligningsmyndighetene kjent med feil han kjenner til ved ligningen, har ikke gjort sin plikt etter ligningsloven, og jeg kan ikke se at han da omfattes av den gruppen skattytere som saksordføreren omtalte i sitt innlegg i Odelstinget.”⁹²

Høyesterett la avgjørende vekt på at formålet med toårsfristen var å verne den lojale og pliktoppfyllende skattyter, hensikten var ikke å beskytte skattytere som unnlater å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksomme på feil de er klar over og dermed oppnår en uberettiget skattefordel. Dersom skattyter skulle være vernet i slike tilfeller ville det stride mot det lojalitets- og medvirkningskravet som følger av skattyters alminnelige opplysningsplikt, jfr. § 4-1, og også hensynet til materielt riktige resultater som er tungtveiende på ligningsrettens område.

Som en detalj er det verdt å påpeke at selv om unnlattelse av å varsle om feil ved ligningen utgjør en ufullstendig opplysning etter toårsfristen i § 9-6 nr. 3 a, så vil den samme unnlattelsen ikke være en ufullstendig opplysning etter tilleggsskattebestemmelsen i § 10-2 nr. 1. Begrunnelsen for dette er at fordi tilleggsskatt er en til dels inngripende sanksjon overfor skattyter, så kreves det aktiv foreledelse og ikke passiv mottakelse av uriktig

⁹² Se Rt. 1999 s.1980 (s.1983-1984)

ligning, se Møller-kjennelsen side 1984. Ligningsendring er ikke særlig inngripende, og er heller ikke ment som en sanksjon overfor skattyter. At det er en slik forskjell mellom endringsreglene og tilleggsskattebestemmelsene er også lagt til grunn i ligningspraksis.⁹³

4.6.7 Avslutningsvis: noen betraktninger

I det foregående er det forsøkt redegjort for når en skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt i tilstrekkelig grad til at han kan sies å ha gitt riktige og fullstendige opplysninger, og dermed er vernet av toårsfristen mot ligningsendring. Hensikten med toårsfristen er jo nettopp å verne den lojale skattyter, som har gjort alt han kan forventes med hensyn til å gi informasjon om egne skattemessige forhold.⁹⁴ Som en god sammenfatning av hva som må kreves hva gjelder kvaliteten og presisjonen til skattyters opplysninger er følgende sitat fra Skattedirektoratets melding - Sk nr. 9/2001 pkt. 5.5.2.3:

”For å tilfredsstille lovens krav til fullstendige opplysninger, må skattyter tydelig markere de opplysninger som er viktige og sentrale for en korrekt ligning, og ikke fjerne fokus fra dem ved å plassere dem i et omfattende vedleggsmateriale eller gjemme dem bort i mengden av mer generell informasjon. På samme måte må en skattyter som er i tvil om en post er skattepliktig eller fradragsberettiget, markere posten i selvangivelsen og redegjøre for de faktiske forhold slik at ligningsmyndighetene blir kjent med saken og kan ta stilling til det skatterettslige spørsmålet.”

Dette innebærer at skal skattyter være vernet av toårsfristen så kan han ikke la selvangivelsen få karakter av en ren papirinnsamling, hvor alt av likt og ulikt som han måtte ha av opplysninger blandes sammen og sendes med. Rettspraksis har tvert imot vist at det stilles krav til presisjonen i skattyters opplysninger; informasjonen skal være egnet til sette ligningsmyndighetene på sporet av eventuelle tvilsomme beskatningskriterier. Det er

⁹³ Se Lignings-ABC (2009) s. 1082 pkt. 1.6.1 og 1.6.3

⁹⁴ Hensynene og formålet bak toårsfristen er nærmere omtalt over, i avhandlingens pkt. 3.

med andre ord ikke likegyldig hvordan opplysningene gis; de bør så langt det er mulig signalisere hvor eventuelle tilleggsopplysninger finnes, eller alternativt når og hvordan disse opplysningene kan fremskaffes.⁹⁵ For mange opplysninger i selvangivelsen med uklart relevans for beskatningen kan skygge for den relevante informasjonen, og dermed øke faren for at skattyter vurderes å ha gitt ufullstendige opplysninger.

Det er utvilsomt slik at det er bedre å gi én opplysning for mye enn én for lite, men hvor går grensen motsatt vei? Særlig for enkelte næringsdrivende kan kombinasjonen av skattemessige særregler og til dels tyngende rapporteringsplikter, føre til at det blir gitt informasjon som regnes som uriktig eller ufullstendig i større grad enn skattyteren selv har til hensikt.⁹⁶

Slik dagens ligningssystem er organisert vil det imidlertid ikke være noen vei utenom at det er den enkelte skattyter som selv må ha hovedansvaret for sakens opplysning i forbindelse med det årlige ligningsoppgjøret. En slik organisering av ligningssystemet er den beste i et samfunnsøkonomisk nytte-kostnadsperspektiv, hvor målsettingen er å sikre mest mulig riktig ligning med minst mulig ressursbruk. Selvangivelsesordningen er, slik den fungerer i dag, nettopp den mest ressursbesparende og effektive måten å innhente beskatningsgrunnlaget på. I realiteten klarer de aller fleste skattytere å finne den rette balansen mellom for lite og for mye informasjon i det enkelte års selvangivelse.

⁹⁵ Samme, se Tvedt (1999) s. 31

⁹⁶ Harboe (2004) tar til ordet for en betydelig forenkling av skattereglene og rapporteringsbyrden som gjelder næringsdrivende, for dermed blant annet å gjøre det enklere for den enkelte skattyter å overholde sin opplysningsplikt.

5 Fristberegningen

Som det fremgår av redegjørelsen over, så er den lojale skattyter som har gitt fullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene beskyttet av toårsfristen mot ligningsendring til hans ugunst, jfr. ligningsloven § 9-6 nr. 3 a. Selv om det kan være på det rene at skattyter har opptrådt lojalt og oppfylt sin opplysningsplikt, så kan det imidlertid fortsatt være uenighet om spørsmål som knytter seg til beregningen av toårsfristen, da særlig spørsmålet om fristen er avbrutt til rett tid. Hva som blir utfallet av en uenighet om fristberegningen vil i praksis ofte få avgjørende betydning for om skattyter til slutt er vernet av toårsfristen eller ikke. I det følgende vil det bli foretatt en kortfattet gjennomgang av hovedspørsmålene i tilknytning til beregningen av toårsfristen.

5.1 Når endringsfristen begynner å løpe

Ligningsmyndighetenes frist for å endre ligningen til skattyters ugunst er senest *”to år etter inntektsåret”*, jfr. ligningsloven § 9-6 nr. 3 a. For øvrig er det verdt å bemerke at en endring til ugunst for skattyteren vil foreligge når skatte- eller avgiftsgrunnlaget hans forhøyes, og hvor det ilegges tilleggsskatt eller tilleggsskatten forhøyes.⁹⁷

Fristen begynner altså å løpe etter utgangen av det inntekståret endringen er aktuell for. Dette er også uttrykkelig fastslått i lovteksten at gjelder tiårsfristen i bestemmelsens nr. 1. Selv om det ikke fremgår like uttrykkelig så følger det av sammenhengen at dette også må gjelde toårsfristen for endringer til gunst for skattyteren, jfr. § 9-6 nr. 3 a. Toårsfristen, og de øvrige endringsfristene i § 9-6, gjelder også dersom det under en endringssak dukker opp nye forhold i skattyterens ligning, jfr. § 9-5 nr. 6. Innenfor rammene av toårsfristen så kan altså nye spørsmål tas opp *”på ethvert trinn i saksbehandlingen”*, se § 9-5 nr. 6.⁹⁸ Spørsmålet om toårsfristens utgangspunkt medfører ikke særlig problemer i praksis, større problemer knytter det seg imidlertid til spørsmålet som nå vil bli behandlet i punktet under, nemlig spørsmålet om hvordan fristavbrytelsen skal skje i praksis.

⁹⁷ Se Harboe (2005) s. 420

⁹⁸ Se Woldseth (1995) s. 189

5.2 Hvordan fristen avbrytes

Ligningsmyndighetenes endringsfrist avbrytes ved at endringsspørsmålet ”*tas opp*”, jfr. ligningsloven § 9-6 nr. 3 a, se § 9-6 nr.1. Noe mer presist om hva som ligger i dette forholdsvis diffuse uttrykket, inneholder ikke lovbestemmelsen. Spørsmålet blir derfor hva som skal til for at en sak er tatt opp med fristavbrytende virkning.

Rent språklig så er det være forsvarlig å anta at vilkåret ”*tas opp*”, ikke innebærer at det er nødvendig at det foreligger et endelig vedtak om ligningsendring innen fristen, bare at endringsspørsmålet er oppe til vurdering. Dette er også lagt til grunn i ligningspraksis.⁹⁹

Når det gjelder det nærmere innholdet av avbrytelseskriteriet ”*tas opp*”, så finnes det noe veiledning i Ligningslovens forarbeider. På side 113 i Ot.prp. nr 29 (1978-1979) uttales det følgende:

”Hva som må til for å avbryte fristen er ikke spesifisert i utkastet. Er det ligningskontoret som tar saken opp etter § 9-5 nr. 1 eller nr. 2, må det være tilstrekkelig at skattyteren har fått varsel om at et nærmere angitt spørsmål er tatt opp til behandling, eller at slikt varsel er sendt fra ligningskontoret i rimelig tid før fristens utløp. Er det skattyteren som tar saken opp, må det være tilstrekkelig at han har postlagt en henvendelse til ligningskontoret før fristens utløp. Tar ligningskontoret, fylkesskattekontoret eller Skattedirektoratet opp et spørsmål etter § 9-5 nr. 3 til nr. 5, går det fram av § 9-6 nr. 4 bokstav b at melding om kravet må sendes skattyteren for å avbryte fristen.”

At skattyter skal ha varsel om at ligningsmyndighetene vurderer å endre ligningen hans har gode grunner for seg. I Heerema Marine-dommen (Rt. 1997 s. 860), hvor Høyesterett kom til at skattyter hadde gitt fullstendige opplysninger og at toårsfristen derfor måtte gjelde, var et av stridsspørsmålene delvis hvorvidt skattemyndighetene hadde tatt opp endringssaken i tide. Førstvoterende i Heerema Marine-dommen uttaler på dommens side

⁹⁹ Se Lignings-ABC (2009) s. 379 pkt. 4.11

866: *”Det er nærliggende å forstå loven slik at skattyteren må ha fått melding om, eller iallfall av ligningsmyndighetene må være gjort kjent med, at endrings sak er påbegynt.”*

Videre siterer førstvoterende fra uttalelsene i forarbeidene som er nevnt over, hvor det forutsettes at skattyter skal ha blitt varslet av ligningsmyndighetene for at fristen anses avbrutt. Etter dette skulle man tro at man sto overfor en klar regel, men Høyesterett tilføyer imidlertid et forbehold som åpner for tvil, i det førstvoterende på samme side sier: *”Jeg tar ikke stilling til om et uttrykkelig varsel fra ligningskontoret i alle tilfelle er nødvendig, ...”*.

Etter min mening kan det kan ikke vurderes som særlig tyngende for ligningsmyndighetene å sende varsel om at de vil ta opp endringssak. Tvert imot tilser hensynet til notoritet, så vel som hensynet til den enkelte skattyter, at endringsfristen som en klar hovedregel kun bør anses avbrutt når det er sendt et varsel om endringssak til skattyter innen utløpet av fristen.

I Sørjordet-dommen (Rt. 2000 s. 244) vurderte Høyesterett også når en endringssak skal anses tatt opp. Spørsmålet i saken dreide seg ikke om toårsfristen, men ettårsfristen for å foreta ligningsendring etter at deler av en tidligere ligning ble opphevet ved dom, jfr. ligningsloven § 9-6 nr. 5 c. Høyesteretts vurderinger om fristavbrytelsen har derimot verdi også for toårsfristen, da det samme kriteriet *”tas opp”* gjelder i begge tilfeller.

I Sørjordet-dommen avviste Høyesterett at det er tilstrekkelig for fristavbrytelse at ligningsmyndighetene internt har tatt opp saken til vurdering, men uten skriftlig underretning til skattyter. Om måten fristavbrytelsen bør foregå uttaler førstvoterende:

”Jeg bemerker at bestemmelsene om frister i § 9-6 medfører at ligningsmyndighetene har en tidsbegrenset kompetanse til å endre en ligning. Kompetansen forlenges i tid når ligningskontoret innenfor de lovbestemte frister beslutter å ta opp spørsmålet om endring av ligningen. Hensynet til skattyter tilsier etter min mening at det skal kunne dokumenteres på hvilket tidspunkt spørsmål om endringsligning ble tatt opp, hvilket må medføre at skattyter som hovedregel skal ha skriftlig underretning ... Skattyter må som hovedregel gis melding om, eller iallfall

*av ligningsmyndighetene orienteres om, at endringssak er påbegynt, jf. Rt-1997-860 på side 866.*¹⁰⁰

For ligningsmyndighetenes del må utgangspunktet være klart; vil de være sikre på at endringsfristen er avbrutt, bør de sende skriftlig underretning til skattyter om at det skal åpnes endringssak. Om måten dette varselet kan sendes på uttaler Høyesterett øverst på dommens side 249:

”Er det hensiktsmessig, kan dette skje gjennom det varsel som etter ligningsloven § 9-7 skal gis skattyter når en endringssak er tatt opp på annen måte enn ved skattyters klage.”

Formålet med ligningsloven § 9-7 er å sikre at skattyteren får uttale seg, slik at et eventuelt endringsvedtak fattes på et mest mulig komplett grunnlag av faktiske opplysninger og at alle synspunkter blir hørt.¹⁰¹ I Sørjordet-dommen gir Høyesterett § 9-7 en tilleggsfunksjon; nemlig at varslingsplikten etter denne bestemmelsen vil kunne ha en fristavbrytende funksjon i forhold til § 9-6. Hvis man skal ta ordlyden i § 9-7 helt på ordet, så kommer bestemmelsen først til anvendelse *etter* at endringssaken allerede er *”tatt opp”*. At Høyesterett åpner for at fristavbrytelsen etter § 9-6 kan skje ved varsel etter § 9-7 kan sees begrunnet i rent praktiske betraktninger, så vel som av notoritetshensyn; et varsel etter kontradiksjonsbestemmelsen i ligningsloven § 9-7 vil kunne tjene flere formål og være en god måte å varsle skattyter, og dermed også avbryte endringsfristen på. På denne måten vil det i ettertid forholdsvis enkelt kunne dokumenteres på hvilket tidspunkt spørsmål om endringsligning ble tatt opp.

I en litt eldre dom fra Gulating lagmannsrett, Utv. 1994 s. 441, kom flertallet til (2:1) at ligningsmyndighetene kunne gi varsel allerede før den ordinære ligningen er avsluttet. Dette var begrunnet med praktiske hensyn; en slik varslings adgang vil gi

¹⁰⁰ Se Rt. 2000 s.244 (s.248-249)

¹⁰¹ Se Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) s. 115

skattemyndighetene mer vurderingstid, som kan være praktisk i saker hvor det dreier seg om særlig kompliserte og vanskelige spørsmålet. Mindretallet på sin side var uenig i dette, og mente at spørsmål om ligningsendring ikke kan tas opp med fristavbrytende virkning, før ligningsbehandlingen er avsluttet. I en annen lagmannsrettsdom avsagt kort tid etter, Utv. 1995 s. 21, sluttet man seg til mindretallet i den ovennevnte dom.

For min del er jeg enig i at det vil være lite naturlig at ligningsmyndighetene kan avbryte endringsfristen allerede før det foreligger en ordinær ligning. Forutsetningen for å åpne endringssak mot skattyter må jo være at det først foreligger et standpunkt til ligningss spørsmålet som viser seg være galt. At noen saker kan være spesielt kompliserte kan ikke være noe avgjørende moment; toårsfristen skal beskytte den lojale og pliktoppfyllende skattyter, innrettingshensyn tilsier da at toårsfristen ikke kan ”utvides” ved å avbrytes tidligere enn forutsatt.

5.3 Oppstår det en ny frist etter at toårsfristen er utløpt?

Hvis ligningsmyndighetene har avbrutt endringsfristen med et tilstrekkelig varsel, så kan man spørre seg om det da løper noen ny frist for å gjøre endringssaken ferdig. Dette spørsmålet ligger nært opp til spørsmålet om passivitetsvirkninger, men er allikevel ikke helt det samme. Som så vidt nevnt i pkt. 1.4 vil det ikke avhandlingen redegjøre for de særskilte spørsmålene som knytter seg til passivitet fra ligningsmyndighetenes side, men dette tilgrensende spørsmålet som hører til fristberegningen vil bli kort omtalt i det følgende.

I en sak for Borgarting Lagmannsrett, Utv. 1997 s. 74, reiste en skattyter spørsmålet om det løper en ny frist på to år til å fullføre endringssaken, etter at skattemyndighetene har avbrutt toårsfristen i § 9-6 nr. 3 bokstav a.¹⁰² Saken dreide seg om en skattyter som var bosatt i Asker, men som drev skattepliktig virksomhet i Oslo. Ved en feil ble ikke næringsinntekten fra Oslo tatt med i ligningen for 1988, og Asker kommune varslet i et brev den 02.10.1989

¹⁰² Saken ble påanket, men skattyter trakk senere anken og begjærte saken hevet. Høyesterett tok begjæringen til følge, se Hr-1997-173-k.

at det ville bli foretatt en ny ligning og skatteavregning. Det var enighet mellom partene om at toårsfristen i § 9-6 nr. 3 a kom til anvendelse, og at det ovennevnte brevet avbrøt denne fristen. Ligningsmyndighetene sendte imidlertid ikke ny ligning med skatteavregning før 19.02.1993. Skattyteren hevdet at det basert på foreldelseslovens prinsipper burde løpe en ny frist for ligningsmyndighetenes saksbehandling, av samme lengde som den avbrutte fristen. Dette fikk skattyter ikke medhold i. Lagmannsretten sluttet seg til herredsrettens begrunnelse om at ligningsloven ikke kunne sies å inneholde noe slik frist, og at det heller ikke var grunnlag for noen analogi fra foreldelsesloven § 20. Hvis ligningsmyndighetenes endringsadgang skulle anses bortfalt, måtte det i så fall forankres i den ulovfestede passivitetstæren. Retten kom imidlertid til at endringsadgangen heller ikke var tapt på grunn av passivitet fra ligningsmyndighetenes side.

Resultatet i Utv. 1997 s. 74 må etter min mening være riktig. Det vil være lite hensiktsmessig dersom den samme fristen som den opprinnelige bør gjelde når denne er avbrutt. I praksis ville man da få en ny toårsfrist til å ferdiggjøre endringssaken etter toårsfristen, men en ny tiårsfrist i de tilfellene hvor tiårsfristen etter ligningsloven § 9-6 nr. 1 kommer til anvendelse.¹⁰³ Kravet til ligningsmyndighetenes saksbehandlingstid bør derimot heller være såpass romslig at den er lang nok til at de får rimelig tid til å gjennomføre en ny, korrekt ligning, men heller ikke mer. Hvorvidt det er brukt for lang tid eller ikke i den enkelte sak, må avgjøres konkret og basert på en objektivisert vurdering.

¹⁰³ Samme, se Woldseth (1995) s. 189

6 Er dagens opplysningsplikt – og fristregler hensiktsmessige?

Dersom ligningsmyndighetene eller domstolene kommer til at en skattyter ikke har overholdt sin opplysningsplikt ved selvangivelsen, men tvert imot må anses å ha kommet med uriktige eller ufullstendige opplysninger, så vil dette kunne få en rekke merkbare konsekvenser for skattyter. En ligningsendring etter ligningsloven kapittel 9 er i så måte det beste han kan håpe på. At ligningsloven inneholder gode, klare og hensiktsmessige regler om disse spørsmålene er derfor av stor betydning både for den enkelte skattyter så vel som for ligningsforvaltningen. I den senere tid er det kommet en rekke forslag til lovendringer, både av den alminnelige opplysningspliktbestemmelsen i § 4-1, så vel som forslag til endringer i ordlyden til toårsfristens i § 9-6 nr.3 bokstav a.

I det følgende kommer jeg til å ta for meg og kommentere de seneste endringsforslagene til ligningslovens § 4-1 og § 9-6 nr. 3 bokstav a.

6.1 Opplysningspliktbestemmelsen i ligningsloven § 4-1

Som kjent så har opplysningspliktsbestemmelsene i ligningslovens kapittel 4 avgjørende betydning for tolkningen av begrepet *”uriktige eller ufullstendige opplysninger”* i § 9-6 nr.3 bokstav a.¹⁰⁴ Skatteunndragelsesutvalget fremmet i sin innstilling, NOU 2009:4, forslag om å endre ordlyden ligningsloven § 4-1. Utvalget ønsket å fremheve skattyters aktsomhets- og lojalitetsplikt i forbindelse med utøvelsen av opplysningsplikten. Hensikten med en slik endring var, ifølge utvalget å *”presisere kravet om at skattyter skal gi alle opplysninger som er nødvendig for at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt, ...”*¹⁰⁵

Utvalgets forslag lyder til § 4-1 som følger:¹⁰⁶

¹⁰⁴ Se f.eks. Rt. 1992 s. 1588 (s. 1592), Rt. 1997 s. 860 (s. 867), Rt. 1997 s. 1430 (s. 1437), Rt. 1999 s. 1087 (s. 1101), Rt. 2009 s. 813 (avsnitt 84)

¹⁰⁵ Se NOU 2009:4 pkt. 7.3.1.2 b

¹⁰⁶ Forslag til ny lovtekst står i fet skrift.

”Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel skal opptre aktsomt og lojalt. Han skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Han skal også gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret.”

I Prop. 1 L (2009-2010) pkt. 5.9.1 følger Finansdepartementet opp Skatteunndragelsesutvalgets forslag. Utvalgets oppfatning, som Finansdepartementet slutter seg til, er at en slik endring av lovteksten vil legge *”klare føringer for skattyters handlemåte”* og videre at det må *”anses som viktig for allmennhetens mulighet til å innrette seg etter ligningslovens regler at et viktig prinsipp som legges til grunn ved ligningsbehandlingen og av domstolene løftes fram i lovteksten.”*¹⁰⁷ Det siste er det ikke vanskelig å være enig i. Imidlertid så må en opplagt forutsetning for at regelendringen skal få en slik effekt som først nevnt, være at bestemmelsen er kjent blant skattytere flest. Påtross av å være omtalt som en *”fanebestemmelse”* i forarbeider og juridisk litteratur, er det vel heller tvilsomt om § 4-1 er særlig kjent hos den jevne skattyter.¹⁰⁸ Det må uansett være forsvarlig å anta at den er mindre kjent enn de øvrige bestemmelsene om selve selvangivelsesplikten. Hvis den alminnelige opplysningspliktsbestemmelsen i realiteten ikke er særlig kjent blant skattytere, så vil også Skatteunndragelsesutvalgets klarhet og forutberegnelighetsbegrunnelse ha begrenset betydning i praksis. Forslaget er jo uansett heller ikke ment å innebære noen endring i gjeldende rett.¹⁰⁹ Det kan derfor stilles spørsmål om de foreslåtte endringene i § 4-1 første punktum egentlig har noe særlig for seg.

Skatteunndragelsesutvalget foreslår i sin innstilling også en endring i § 4-1 annet punktum. Vilkåret om at det er feil ved ligningen eller skatteoppgjøret *”som han er klar over”* skal etter forslaget tas ut av bestemmelsen. Dette vil innebære at positiv kunnskap om eventuelle feil ved ligningen eller skatteoppgjøret ikke er noe krav for at skattyter skal anses å ha brutt opplysningsplikten. Når man ser dette forslaget sammen med den foreslåtte

¹⁰⁷ Se NOU 2009:4 pkt. 7.3.1.2 b

¹⁰⁸ Tidligere ligningssjef i Oslo, Ingrid Tvedt, gir i alle fall uttrykk for et slikt syn. Se Tvedt (1999) s. 24

¹⁰⁹ Se NOU 2009:4 pkt. 7.3.1.2 b

endringen i toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 a (omtalt under), så tegnes det et bilde av skjerpede krav til skattyter opplysningsplikt og et vern av toårsfristen som vil bli vanskeligere å oppnå.

6.2 Toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a

Skatteunndragelsesutvalget kom også med forslag til endringer i § 9-6 nr.3 bokstav a. I forbindelse med at vilkåret om positiv kunnskap i § 4-1 ble foreslått fjernet, ønsket utvalgets flertall også følgende endring i toårsfristbestemmelsen:¹¹⁰

”3. Er endringen til ugunst for skattyteren skal fristen være

*a. to år etter inntektsåret når han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, **eller ikke har unnlatt å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er eller burde vært klar over.**”¹¹¹*

Også dette forslaget har Finansdepartementet sluttet seg til i Prop. 1 L (2009-2010), se pkt. 5.11.1. Som kjent så må spørsmålet om skattyter har gitt fullstendige opplysninger og dermed er vernet av toårsfristen i § 9-6 nr. 3 a, avgjøres på bakgrunn av opplysningspliktbestemmelsene i ligningslovens kapittel 4, og da særlig § 4-1. Når kravet til positiv kunnskap hos skattyter i § 4-1 annet punktum nå foreslås fjernet, og heller erstattes med et skjønnsmessig *”burde vært klar over”* kriterium direkte i § 9-6 nr. 3 a, så innebærer dette unektelig en innsnevring av skattyters vern etter gjeldende rett, mot ligningsendring til hans ugunst.

Ligningsmyndighetenes endringsadgang ved retting av skrive- eller regnefeil etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 b har derimot hele tiden hatt som kriterium at det dreier seg om feil som skattyter *”burde ha vært klar over”*. Som støtte for at en slik regel også bør gjelde for toårsfristen etter bokstav a, henviser Finansdepartementet til en uttalelse fra Høyesterett

¹¹⁰ Forslag til ny lovtekst står i fet skrift.

¹¹¹ Se NOU 2009:4 pkt. 12

i Møller-kjennelsen (Rt. 1999 s. 1980).¹¹² Førstvoterende uttaler følgende om forholdet mellom § 9-6 nr. 3 a og b på kjennelsens side 1984:

”Det vil slik jeg ser det være dårlig sammenheng i reglene dersom endringene innebar at det skulle gjelde en tiårsfrist for å endre ligningen ved skrive- og regnefeil som skattyteren burde ha oppdaget, men bare en toårsfrist ved andre og kanskje mer betydningsfulle feil ved ligningen som skattyteren endog har positiv kunnskap om.”

Ut i fra sammenhengen så fremstår det som noe misvisende å benytte den ovennevnte uttalelsen som støtte for et skjerpet aktsomhetskrav i § 9-6 nr. 3 a. I den aktuelle uttalelsen i Møller-kjennelsen tok Høyesterett stilling til en uenighet om toårsfristen for å endre ligningen skulle være betinget av om skattyter hadde oppfylt plikten i ligningsloven § 4-1 annet punktum eller ikke. Skattyteren hevdet at ligningslovens forarbeider kunne tyde på at dette ikke skulle være tilfelle, fordi en uttrykkelig henvisning til § 4-1 annet punktum som opprinnelig foreslått, ble utelatt den endelige lovteksten. Det var ikke noen tvil i saken om at Møller rent faktisk måtte vite at noe var galt da han ble oppført med 0 i personinntekt, og ikke kr 186 061 som var den summen han hadde oppgitt. Høyesterett tok dermed ikke stilling til hvorvidt det bør gjelde et *”burde ha vært klar over”* kriterium også i § 9-6 nr. 3 a, men derimot om det å unnlate å opplyse om feil man som skattyter har positiv kunnskap om, skal anses å være en ufullstendig opplysning etter bestemmelsen. Høyesterett kom til at dette måtte være tilfellet, og det er denne rettstilstanden det nye lovforslaget ønsker å skjerpe ytterligere.

Ved ligningsendring er det ikke snakk om noen sanksjon fra skattemyndighetenes side. Endringsadgangen, med den vide hovedregelen på 10 års endringsfrist, eksisterer av hensyn til ønsket om materielt riktige resultater og en korrekt gjennomført ligning. Ligningssystemets legitimitet blant skattyterne er på et helt grunnleggende plan avhengig

¹¹² Møller-kjennelsen er nærmere redegjort for over, i avhandlingens pkt. 4.6.6

av at alle like tilfeller i størst mulig grad behandles likt; dette fordrer at det begås feil i så liten utstrekning som mulig, og at de feilene som oppdages rettes opp.

I praksis kan det være grunn til å spørre seg om hvor mange av dagens skattytere som i særlig grad vil være i stand til å kontrollere om selve skatteberegningen er riktig. En ting er de opplagte tilfellene, hvor hele personinntekten ved en feil overhodet ikke blir tatt med i ligningen, som i Møller-kjennelsen. Slike tilfeller er, og bør fremdeles være, omfattet av tiårsfristen for endring i ligningsloven § 9-6 nr. 1. Selv om det utvilsomt i en rekke tilfeller vil være bevismessig enklere for ligningsmyndighetene å operere med en lempeligere aktsomhetsregel, så taler innrettingshensyn hos skattyter for en videreføring av dagens rettstilstand. En skjønnsmessig og til dels lite forutsigbar vurdering av hva skattyter burde ha vært klar over eller ikke, vil kunne skape en uheldig og begrunnet bekymring hos den enkelte skattyter. Handelshøyskolen BI uttaler i forbindelse med høringen til lovforslaget at *”Det må trygt kunne anslås at over 90% av skattyterne ikke vil kunne kontrollregne sin skatteavregning. Det blir misvisende å tale om aktsomhetskrav der mange føler seg fremmedgjort og maktesløs.”*¹¹³ Dersom det stemmer at det klare flertall av skattyterne har så liten mulighet til å etterprøve, i alle fall den tallmessige delen av skatteavregningen, så vil et skjerpet aktsomhetskrav kunne føre til en misnøye blant mange skattytere som skattesystemets tillit og legitimitet på lengre sikt ikke er tjent med. Etter min mening bør man heller videreføre dagens rettstilstand, enn foreta de endringene som nå er forslått i ligningsloven § 9-6 nr. 3 a.

¹¹³ Se Prop. 1 L (2009-2010) pkt. 5.11.4

7 Litteraturliste og kilder

Bøker

- Banoun, Bettina. *Omgåelse av skattereglene. En studie av høyesterettspraksis*. 1 utgave. Oslo, 2003.
- Eriksen, Morten. *Økonomisk kriminalitet: utvalgte emner innen spesiallovgivningen (utdrag)*. Oslo, 1998.
- Eide, Erling. *Rettsøkonomi for offentlig rett*. 4 utgave. Oslo, 2002
- Gjems-Onstad, Ole. *Norsk bedriftskattrett*. 5 utgave. Oslo, 2001
- Gjems-Onstad, Ole. *Norsk bedriftskattrett*. 6 utgave. Oslo, 2003
- Gjems-Onstad, Ole. *Norsk bedriftskattrett*. 7 utgave. Oslo, 2008
- Harboe, Einar, Leikvang, Truls og Lystad, Rino *Ligningsloven kommentarutgave*. 6 utgave. Oslo, 2005
- Nordseth, Kjetil. *Vilkår for ileggelse av tilleggsskatt*. Oslo, 1992
- Skattedirektoratet, *Lignings-ABC 2008/09*. 30 utgave. Oslo, 2009

Artikler

- Banoun, Bettina. *Rett, plikt og effektivitet i skattesaker*
Lov og rett nr. 04-05 (2004), s. 246-263
- Gjems-Onstad, Ole. *Ufullstendige opplysninger – fortsatt uavklart etter Slørdahl-dommen*.
Revisjon og regnskap Årg. 66 nr. 4 (1996), s. 194-197
- Gjems-Onstad, Ole. *Elf-dommen og ufullstendige opplysninger*
Revisjon og regnskap Årg. 68 nr. 3 (1998), s. 49-51
- Harboe, Einar. *Frimodig ytring. Aktsomhetskravet i skatteretten. Er forenklinger av regelverket nødvendig?*
Skatterett Årg. 23 nr. 2 (2004) s. 108-110

Kjønstad, Asbjørn. *Om bortfall av ligningsmyndighetenes adgang til å endre ligningsavgjørelser etter at lovlig forhåndsvarsel er gitt.*

Skatterett Årg. 14 nr. 2 (1995). S. 127-160

Moljord, Kåre Idar. *Uriktige eller ufullstendige opplysninger og tilleggsskatt*

Skatterett Årg. 13 nr. 2 (1994) s. 99-125

Tvedt, Ingrid. *Endring av ligning til skattyters ugunst*

Revisjon og regnskap Årg. 69 nr. 7 (1999), s. 22-26, 27-31

Woldseth, Kjell. *Frist for endring av ligning for tidligere år*

Revisjon og regnskap Årg. 65 nr. 4 (1995), s 188-191

Zimmer, Fredrik. *Høyesterettsdommer i skattesaker 1999*

Skatterett Årg. 19 nr. 4 (2000) s.341-366

Norske lover og forskrifter

1911 Skatteloven for byene. 18.august 1911 nr. 9

1911 Skatteloven for landet. 18.august 1911 nr. 8

1967 Lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven). 10 februar 1967

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

1997 Lov om aksjeselskaper. 13.juni 1997 nr. 44

1999 Lov om skatt på formue og inntekt (skatteloven). 26.mars 1999 nr. 14

1999 Lov om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett
(menneskerettsloven). 21.mai 1999 nr. 30

2005 Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven). 17.
juni 2005 nr. 67

2000 Forskrift om forhåndsutfylt selvangivelse. 22. desember 2000 nr. 1569

Norsk rettspraksis

Rt. 1992 s. 1588 (Loffland-dommen)

Rt. 1993 s. 480 (Huse)

Rt. 1995 s. 1278

Rt. 1995 s. 1288

Rt. 1995 s. 1883 (Slørdahl-dommen)

Rt. 1996 s. 932 (Hald-dommen)

Hr-1997-173-k

Rt. 1997 s. 860 (Heerema Marine)

Rt. 1997 s. 1430 (ELF)

Rt. 1999 s. 1087 (Baker Hughes)

Rt. 1999 s. 1980 (Møller)

Rt. 2000 s. 244 (Sørjordet)

Rt. 2000 s. 788

Rt. 2000 s. 1981 (Fabcon)

Rt. 2000 s. 2014

Rt. 2006 s. 1598

Rt. 2007 s. 360 (Lyse Energi)

Rt. 2009 s. 813

Utv. 1994 s. 441

Utv. 1995 s. 21

Utv. 1997 s. 74

Forarbeider

NOU 2003:7 Tilleggsskatt m.m.

NOU 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelser

Ot.prp. nr 29 (1978-1979) Om ligningslov og endringer i andre lover

Ot.prp. nr 86 (1997-1998) Ny skattelov

Ot.prp. nr 82 (2008-2009) Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt)
Prop. 1 L (2009-2010) Skatte- og avgiftsopplegget

Innst. O. nr. 44. (1979-1980) Endringer i samband med ligningsloven.

Norske og utenlandske nettdokumenter

OECD (oversatt av Finansdepartementet). *Retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter*. 2001. [sitert 11.september 2009]

<http://abo.rettsdata.no/propub/template.htm?view=main>

Skatteetaten. *Lignings-ABC for 2009*.

<http://www.skatteetaten.no/no/Bibliotek/Publikasjoner/Handboker/Lignings-ABC/>

Skatteetaten. *Årsrapport 2008* [sitert 6.november 2009]

<http://www.skatteetaten.no/no/Bibliotek/Publikasjoner/Brosjyrer-og-boker/Arsrapport-2008/>

Skattedirektoratets meldinger nr. 9 (2001)/ Utv. 2001 s.1157. ”Aktuelle problemstillinger i ligningsloven”

<http://abo.rettsdata.no/propub/template.htm?view=main>

Rettsdata. *Kommentarer til skatteloven*. [Oppdatert 23 og 28. mars. 2009]

<http://abo.rettsdata.no/propub/template.htm?view=main>

Rettsdata. *Kommentarer til ligningsloven*. [Oppdatert 10 og 23. Februar 2009]

<http://abo.rettsdata.no/propub/template.htm?view=main>

