

# Skatteetatens praksis for vurdering av unnskyldelige forhold ved ileggelse av tilleggsskatt

1.6.2021 (2021/445)

Ombudsmannen har av eget tiltak og på generelt grunnlag undersøkt Skatteetatens praksis for vurderingen av såkalte unnskyldelige forhold i forbindelse med ileggelse av tilleggsskatt. Undersøkelsen ble satt i gang på bakgrunn av konkrete klager ombudsmannen mottok, der det var anført at Skatteklagenemnda ikke hadde rettet seg etter føringene fra lovgiver og Finansdepartementet om en lempeligere praksis.

Nedenfor følger ombudsmannens avslutning i saken, der deler av Skattedirektoratets svar på undersøkelsen gjengis.

Ombudsmannen mener at direktoratets redegjørelse viser at man er bevisst på føringene fra departementet, og at det arbeides målrettet for å sikre en enhetlig lempeligere praksis.

## Sakens bakgrunn

Ombudsmannen har i det siste året mottatt noen klager over vedtak fra Skatteklagenemnda i saker som gjelder ileggelse av tilleggsskatt, jf. skatteforvaltningsloven § 14-3 (1). Overfor Skatteklagenemnda har det vært anført at det foreligger unnskyldelige forhold som gjør at tilleggsskatt likevel ikke skal ilegges, jf. § 14-3 (2), uten at dette har ført fram i nemnda.

Både Skatteklagenemnda og Skattedirektoratet behandler klager over skattekontorets vedtak om ileggelse av tilleggsskatt, jf. skatteforvaltningsloven § 13-3 (2) og skatteforvaltningsforskriften § 13-3-1. Skattedirektoratets myndighet er begrenset til saker der den skattemessige virkningen er under 25 000 kroner. Øvrige saker behandles av Skatteklagenemnda.

Klagene ombudsmannen har mottatt, har omhandlet Skatteklagenemnda. Det har vært anført at Skatteklagenemnda ikke har fulgt lovgivers anvisninger om å senke terskelen for hva som skal anses som unnskyldelige forhold i henhold til § 14-3 (2). Allerede i forarbeidene til lov om endring i

ligningsloven i 2009 ble det forutsatt en lavere terskel for hva som skal anses som unnskyldelige forhold, jf. Ot.prp.nr. 82 (2008-2009) punkt 8.2.

I forarbeidene til skatteforvaltningsloven, Prp. 38 L (2015-2016) s. 214-215, har departementet lagt til grunn at terskelen skal senkes ytterligere. Der uttales det blant annet at «[E]tter departementets vurdering bør terskelen for bruk av unnskyldningsgrunner senkes ytterligere. Det vil si at det skal mindre til enn etter gjeldende rett for å anse skattyters forhold som unnskyldelig.» Føringerne er beskrevet i Skatteforvaltningshåndboken.

Klagene vi har mottatt, gjorde at ombudsmannen tok et initiativ for å undersøke om endringen følges opp i praksis. På denne bakgrunn besluttet ombudsmannen å ta opp med Skattedirektoratet av eget tiltak og på generelt grunnlag problemstillingen og forvaltningspraksis knyttet til hva som regnes eller aksepteres som unnskyldelige forhold ved vurderingen av ileggelse av tilleggsatt.

## Våre undersøkelser

Ombudsmannen ba om en redegjørelse for hvordan Skattedirektoratet har tilrettelagt for at skattemyndighetene skal kunne innfri Finansdepartementets føringer om anvendelsen av skatteforvaltningsloven § 14-3 (2) om en senket terskel for å akseptere unnskyldningsgrunner.

Videre spurte vi om direktoratet hadde en oppfatning av om det i større grad enn før vedtakelsen av skatteforvaltningsloven nå gis unntak fra tilleggsatt på grunn av unnskyldelige forhold, og om hvilke muligheter direktoratet har til å kontrollere at departementets føringer i forarbeidene etterleves i praksis.

Vi ba også fremlagt eventuell statistikk som er egnet til å illustrere en lempeligere praksis i tråd med departementets føringer. Videre ba vi om tilbakemelding på om unntaket i praksis først og fremst har vært anvendt på personlige skattytere eller i større grad på næringsdrivende, samt eventuelle særskilte merknader knyttet til ulike skattarter så som inntekts/formuessatt og merverdiavgift og særavgifter.

## Direktoratets redegjørelse og ombudsmannens synspunkter

### 1. Skattedirektoratets tilrettelegging av Finansdepartementets føringer

Ombudsmannen har merket seg Skattedirektoratets redegjørelse om at skattemyndighetene etter endringene, har arbeidet kontinuerlig med å klargjøre hva som faller inn under begrepet «unnskyldelige forhold» for å sikre en lempeligere og ensartet praksis i tråd med departementets signaler. Dette er blant annet gjort gjennom omtale i Skatteforvaltningshåndboken og gjennom opplæring, retningslinjer, sanksjonsnettverk, prinsipielle uttalelser fra Skattedirektoratet og oppfølging av Skatteklagenemndas avgjørelser, såkalte avvikssaker.

I forbindelse med ombudsmannens undersøkelse har direktoratet vært i kontakt med relevante enheter i etaten, der samtlige har gitt tilbakemeldinger om at de har hatt et betydelig fokus på tilleggsskatt og bruken av unnskydelige forhold blant annet gjennom rutiner for kvalitetssikring, vedtaksmaler, faste møter, opplæring/kurs, nettverk mv.

Blant de viktigste virkemidlene direktoratet har opplyst om for å sikre at departementets føringer om anvendelsen av skatteforvaltningsloven § 14-3 (2) etterleves, er Skatteforvaltningshåndboken. Denne oppdateres årlig med endringer i skatteforvaltningsloven, nye relevante rettsavgjørelser, avgjørelser fra Skatteklagenemnda og prinsipielle avklaringer. Når det under Skatteforvaltningshåndboken kapittel om § 14-3 (2) omtales ulike situasjoner og forhold hvor det kan oppstå spørsmål om opplysningssvikten er unnskydelig, er dette basert på avklaringer gjennom lovforarbeider, retts- og forvaltningspraksis.

Avklaringer kommer også gjennom prinsipielle uttalelser fra direktoratet, avvikssaker – det vil si avgjørelser fra klageinstansene som avviker fra det skattekontoret har lagt til grunn – og et såkalt sanksjonsnettverk, hvis formål blant annet er å sikre en ensartet og korrekt behandling av sanksjoner på tvers av divisjonene, samt å lette informasjonsflyten mellom Skattedirektoratet og divisjonene.

Ombudsmannen er enig i at Skatteforvaltningshåndboken fremstår som et svært viktig verktøy for rettsanvenderne i Skatteetaten. Ved at den også er tilgjengelig for skattepliktige, er den med på å sikre en viss forutberegnelighet for dem. Det er derfor viktig at den er oppdatert, og at den også gjenspeiler det som er departementets føringer. Også de andre nevnte virkemidlene er viktige i så henseende. Omorganiseringen i 2019 fra fem regioner til to divisjoner som iletter tilleggsskatt, fremstår også som et egnet tiltak for å kunne sikre lik behandling av like saker.

## **2. Om det i dag i større utstrekning gis unntak fra tilleggsskatt på grunn av unnskydelige forhold, og Skattedirektoratets muligheter til å kontrollere at Finansdepartementets føringer etterleves**

Skattedirektoratet mener at det i dag i større grad enn tidligere gjøres unntak fra tilleggsskatt på grunn av unnskydelige forhold. Inntrykket er at det er færre saker om tilleggsskatt generelt, og også færre saker om unnskydelige forhold i klageinstansene. En vesentlig årsak til dette antas å være at tilleggsskatt enten ikke blir ilagt ved skattekontorene, eller at vedtak om tilleggsskatt omgjøres av skattekontoret dersom unnskyldningsgrunner anføres i klagen. Ifølge direktoratet er dette inntrykket bekreftet i forbindelse med undersøkelsen herfra gjennom tilbakemeldinger fra skattekontorene og sekretariatet til Skatteklagenemnda.

Ombudsmannen har merket seg direktoratets påpekning om at det ofte er manglende årsakssammenheng som er årsaken til at det ilegges tilleggsskatt der hvor unnskydelige forhold er

påberopt. Det vil si at det ikke er tilstrekkelig årsakssammenheng mellom de anførte unnskyldelige forholdene og opplysningssvikten som medførte ileggelse av tilleggsskatt.

Sekretariatet for Skatteklagenemnda har overfor direktoratet fremhevet at når unnskyldelige grunner relativt sjelden fører frem i klagesaker for nemnda, betyr ikke det at forutsetningene i forarbeidene ikke blir fulgt. Derimot kan det skyldes at de aller fleste sakene der det kan være aktuelt å bruke unnskyldningsgrunner fanges opp av skattekontoret. Tilsvarende gjelder for klager som blir behandlet av Skattedirektoratet.

Når det gjelder direktoratets muligheter for kontroll av at departementets føringer etterleves, gjøres dette først og fremst gjennom avvikssakene, nettverkene, og prinsipielle uttalelser som omtalt foran. I «Retningslinje for Skatteetatens kvalitetsstyring av rettsanvendelsen» er viktige elementer etatens kvalitetssystem konkretisert. Der stilles det blant annet krav om risikovurderinger for manglende kvalitet i rettsanvendelsen, handlinger og tiltak som skal sikre kvaliteten og krav til kompetansestyring og kompetanseutvikling.

Juridisk stab i de divisjonene som ilegger tilleggsskatt, har ansvar for å sikre ensartet og riktig rettsanvendelse på eget ansvarsområde, og gjennomfører risikovurderinger knyttet til manglende kvalitet i rettsanvendelsen. De rapporterer til juridisk avdeling i direktoratet, som igjen rapporterer til skattedirektøren.

Skattedirektoratet har ikke statistikk knyttet til skatteforvaltningsloven § 14-3 (2) som er egnet til å illustrere en lempeligere praksis i tråd med departementets føringer. Direktoratet har lagt frem tall som viser at det i at det for inntektsårene 2009 til 2019 har vært en nedgang i tilfeller hvor det illegges tilleggsskatt. Dette kan imidlertid også skyldes andre forhold enn at bruken av unntaksbestemmelsen om unnskyldelige forhold er anvendt. Tallene for vedtaksårene 2016 til 2020 er mer nyanserte, men viser en synkende trend av saker hvor tilleggsskatt er ilagt.

Videre viser direktoratet til tall som tyder på at anførsler om unnskyldelige forhold bare i liten grad tas til følge i klagebehandlingen i Skatteklagenemnda og i direktoratet. Ombudsmannen er enig i at det i seg selv ikke trenger å bety at departementets føringer om en lempeligere praksis ikke følges. Det kan også være et uttrykk for at flertallet av saker der unntaksregelen bør anvendes, fanges opp av skattekontoret.

### **3. Anvendelse av unntaket på de ulike skattytergruppene og på merverdiavgift og særavgifter**

Skattedirektoratet har forklart at unnskyldningsgrunnene fortrinnsvis benyttes for personlige skattepliktige og i mindre utstrekning ovenfor næringsdrivende og selskaper, og mener dette er i tråd med departementets føringer i forarbeidene. Normalt er det unnskyldningsgrunnene sykdom, rettsvillfarelse/faktumvillfarelse og enkeltstående feil fra en ellers lojal og pliktoppfyllende skattepliktig som anføres.

Ombudsmannen vil understreke at det i forarbeidene til skatteforvaltningsloven (Prop. 38 L (2015-2016)) ikke ser ut til å fremgå at unnskyldningsgrunnene i prinsippet bør anvendes i mindre utstrekning overfor næringsdrivende. Ombudsmannen er likevel enig i at vurderingen av om et forhold kan anses som unnskyldelig kan slå ulikt ut for næringsdrivende enn for personlige skattepliktige, fordi det nok må stilles høyere krav til næringsdrivendes profesjonalitet, jf. også dommen fra Borgarting lagmannsrett avsagt 13. august 2020 (LB-2019-121248), som direktoratet har vist til.

Om merverdiavgift og særavgifter viser direktoratet til at det før ikrafttredelsen av skatteforvaltningsloven i 2017 gjaldt spesielle regler etter særlovgivningen. Da det i skatteforvaltningsloven ble innført felles sanksjonsregler, ble det igangsatt flere opplærings- og informasjonstiltak om tilleggsskatt. Miljøene som arbeider med særavgifter og merverdiavgift fikk særlige opplæringstiltak knyttet til § 14-3 (2) om unnskyldelige forhold.

## Konklusjon

Ombudsmannen tar Skattedirektoratets redegjørelse til etterretning. Redegjørelsen viser at direktoratet er bevisst på føringene fra lovgiver og Finansdepartementet om en lempeligere praksis for hva som regnes som unnskyldelige forhold ved vurderingen av ileggelse av tilleggsskatt. Det synes som at det arbeides målrettet for at praksis skal være enhetlig og i samsvar med føringene. Ombudsmannen mener det er viktig at direktoratet fortsetter å ha bevissthet rundt problemstillingen, og søker å sikre en enhetlig praksis så langt det lar seg gjøre for en slik subjektiv vurdering som vurderingen av unnskyldelige forhold er.

Avgjørelser fra Skatteklagenemnda og Skattedirektoratet kan bringes inn for ombudsmannen. Ombudsmannen vil på den måten ut fra enkeltsaker fortsatt ha oppmerksomheten rettet mot problemstillingen.

Ombudsmannen lar på denne bakgrunn saken bero med den redegjørelsen Skattedirektoratet har gitt.

1.6.2021 (2021/445)