



Nyere rettspraksis og avgjørelser vedrørende tilleggsskatt

ORS Kristiansand Symposium 8. juni 2026

Generelt om tilleggsskatt

Generelle vilkår



Skatteforvaltningsloven § 14-3

- Hvis vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt, så skal tilleggsskatt ilegges
- To kumulative (objektive) vilkår:
 - Opplysningssvikt: uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller unnlater å gi opplysninger, til skattemyndighetene
 - Kan føre til skattemessige fordeler
- Skatteetaten har bevisbyrden: klar sannsynlighetsovervekt
- Ordinær tilleggsskatt: 20 % av skattefordelen
 - 15,6 % skatt for særskattepliktige
- Utløser rettigheter etter EMK art. 6
- Unntaksregler

Skatteforvaltningsloven § 14-6

- Skjerpet tilleggsskatt der uriktige opplysninger mv. er gitt forsettlig eller med grov uaktsomhet
- Samme objektive vilkår som § 14-3
- 20 % eller 40 % av den skatt som er eller kunne vært unndratt

Opplysningsplikten



Prinsipper for vurderingen

- Ufullstendige opplysninger
 - Rt. 1992 s. 1588 (Loffland): Tilstrekkelige opplysninger til å ta opp det aktuelle skattespørsmålet
- Uriktige opplysninger: Når opplysningene ikke stemmer med de faktiske forholdene

Skjerpet opplysningsplikt ved uklar skatterettslig løsning?

- Skatteetaten i Skatteforvaltningshåndboken:

«Hvis den skatterettslige løsningen som den skattepliktige legger til grunn fremstår som uklar, må det gis supplerende opplysninger»

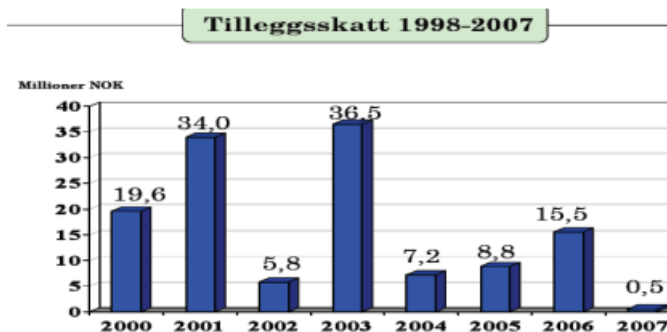
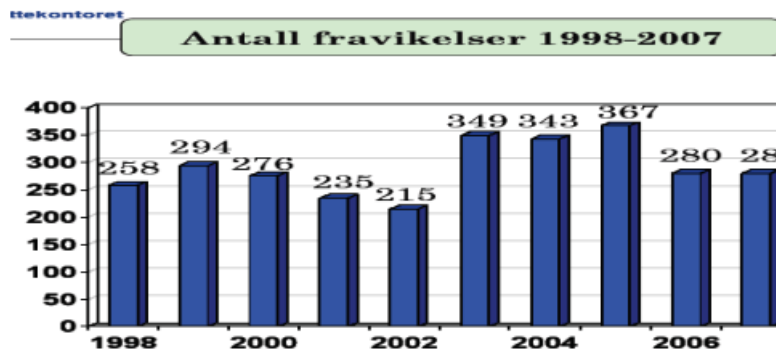
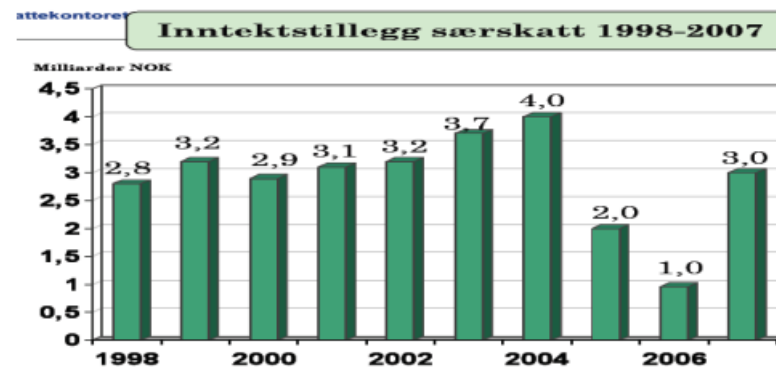
Selskapenes etterlevelse

- Forklaringsvedlegg til skattemeldingen
- Svar på standardbrev

Oljeskattekontorets bruk av tilleggsskatt

- Begrenset på grunn av selskapenes etterlevelse?
- Sak omtalt på Offshore Norges skatteseminar i mai 2025

Historisk statistikk fra OSK



Kilde: Oljeskattekontoret ved Fløystad

MNOK 130
på 8 år



Fra ORSs Symposium i Kristiansand 15. juni 2009

Nyere statistikk fra OSK



TILLEGGSSKATT

År	Antall selskap	Antall saker	Totalt beløp
2022	2	2	9 439 680
2023	3	4	7 276 783
2024	2	2	- 746 534
2025	1	1	7 326 341
2026 (pr mai)	0	0	0
Sum	8	9	23 296 270

Internprisingssaker



Tilleggsskatt på internprisingsområdet

- Vi vil vurdere tilleggsskatt i alle saker fremover
 - Som skattemyndighet er vi nødt til å ha et «ris bak speilet»
 - Lovgiver gir oss ikke en valgadgang der vilkårene er oppfylt
- Vurdere å bruke Baker Hughes-dommen i tilfeller hvor prisavviket i seg selv er stort nok til å kvalifisere som en «uriktig opplysning»
 - Innebærer det at +/- 40 prosent avvik mellom anvendt pris og armlengdes pris kvalifiserer som opplysningssvikt?



Baker Hughes-dommen (Rt. 1999 s. 1087)

- Avvik på +/- 40 % ga grunnlag for endringsadgang
- Tok ikke stilling til spørsmålet om tilleggsskatt

Statoil/STAFOR-dommen (Rt. 2012 s. 1648)

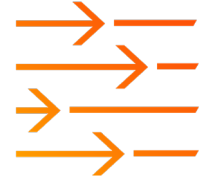
- Avvik på ca. 20 % ikke tilstrekkelig for endringsadgang

Opplysningsplikten

- Den alminnelige opplysningsplikten i skatteforvaltningsloven § 8-1 utvides av § 8-11
- Oppfylles gjennom svar på standardbrev og TP-dokumentasjon?

Unntak for åpenbare
regne- og skrivefeil

Unntak fra tilleggsskatt



Skatteforvaltningslovens unntaksregler

- Unnskyldelige forhold, jf. § 14-3
 - Høy terskel
 - Sjelden aktuelt for næringsdrivende
- Åpenbare regne- og skrivefeil, jf. § 14-4
 - «Tilleggsskatt fastsettes ikke (...) b) når de uriktige eller ufullstendige opplysningene skyldes åpenbare regne- eller skrivefeil»
- Tilsvarende bestemmelse i tidligere ligningslov § 10-3 (2) a

Anvendelse av unntaket for åpenbare regne- og skrivefeil

- Forståelsesfeil eller forglemmelser vs. regne- og skrivefeil
 - Schultz-dommen (Rt. 1997 s. 1117) vedrørende forståelsesfeil
- Streng tilnærming fra skatteetatens side med hensyn til hva som skal anses som regne- og skrivefeil

Praksis fra Høyesterett



Rt. 2006 s. 593 (Eksportfinans)

- Endring av klassifisering/post ved avhendelse av verdipapirer fra utkast til endelig versjon av næringsoppgaven
 - Medførte en for lav inntekt på ca. NOK 33 mill.
 - Automatisk overføring/link i den nye posten førte til feil i næringsoppgaven
 - Ilagt 30 % tilleggsskatt
- Åpenbar regne- eller skrivefeil etter ligningsloven § 10-3(2) a?
 - Datafeil kan være «skrivefeil» som gir unntak fra tilleggsskatt
 - «Åpenbar» = lett kunne konstateres at det foreligger en feil ved normal gjennomgang, men kreves ikke at det er åpenbart hva feilen består i
 - Ingen «forståelsesfeil» slik som i Schultz-dommen
 - EMK-krav til forholdsmessighet påvirket tolkningen i skatteytters favør

Rt. 2006 s. 602 (Gezina)

- Regnskapsmessig nedskrivning av aksjer
 - En endring i nedskrivningsbeløpet på NOK 20 mill. ble ikke tilbakeført i næringsoppgaven
 - Trodde overføringen var automatisk – feilen ble ikke fanget opp
 - Ilagt 15 % tilleggsskatt
- Åpenbar regne- eller skrivefeil etter ligningsloven § 10-3(2) a?
 - Manglende overføring ble sidestilt med feil overføring, jf. Eksportfinans-dommen
 - «Eg har likevel vorte ståande ved at likskapen er større med Eksportfinans-saka enn med dei klassiske utegløyningstilfella»
 - Rene forglemmelser faller *utenfor* unntaket

Borgarting lagmannsrett i LB-2019-121248 (HFN Group)

Faktum og anførsler

- HFN Group AS ble etablert i 2014 for å være holdingselskap og eier av aksjene i SATS/Elixia-gruppen
 - Aksjeposten eneste eiendel av betydning
- Nedskrivning av aksjeverdi med NOK 549 mill.
 - Feil nr. 1: Ført som «Annen finanskostnad» istedenfor «Nedskrivning finansielle eiendeler» i næringsoppgaven side 2
 - Feil nr. 2: Manglende tilbakeføring på næringsoppgavens side 4
 - Konsekvens: Nedskrivningen videreført til selvangivelsens post 222 for årets underskudd i næring og videre til underskudd til fremføring
- Skattyter: Uklart om feilen skyldtes forglemmelse eller *misforståelse* med hensyn til funksjonaliteten i Maestro
- Staten: Feilen skyldes en forglemmelse

Lagmannsrettens vurderinger

- Lagmannsretten fant det bevist at feilen ikke skyldes mangelfull forståelse av dataprogrammet, men at utfylleren hadde uteglemt å legge inn koblingen manuelt
- Ikke regne- og skrivefeil
 - Utenfor kjernen av ordlyden med hensyn til «skrivefeil»
 - Ordlyden omfatter feil av teknisk karakter, men ikke *forståelsesfeil*, jf. Schultz-dommen
 - Sammenligner med Gezina-dommen:
 - Gezina: «[...] trodde at tallene i selvangivelsens næringsoppgave ville bli riktige ut fra dataene han fylte inn i dataprogrammet.»
- Å akseptere forglemmelser vil medføre utvidende fortolkning som ikke har støtte i rettskildene.



Skatteklagenemnda



SKNS1-2021-31

- Overføringsfeil ved bytte av regnskapsprogram knyttet til midlertidige forskjeller: NOK 13 mill. for mye i underskudd til fremføring
 - Feilen skyldtes manglende valg av «tilleggsklassifisering»:
 - «Åpenbar regne- og skrivefeil» i henhold til skfvl. § 14-4 ltr. b?
- Sekretariatet: Feilen gjelder forståelse og bruk av programmet, ikke en forglemmelse
 - Nærmere Gezina-dommen enn HFN Group-dommen
 - Ikke grunnlag for å skille mellom tilfeller der feilen oppstår som følge av nevnte automatiske lenker i programmet, og tilfeller der en nødvendig tilleggsklassifisering ikke blir valgt. Begge situasjoner gjelder feil som oppstår grunnet funksjoner av mer teknisk art i et dataprogram
 - Åpenbar pga. forskjell mellom regnskapsmessige og skattemessige avskrivninger
- Skatteklagenemnda: Klagen tas til følge

SKNS1-2025-73

- Nedskriving av aksjeverdi etter konkurs gikk til fradrag
- Lite selskap som ikke benyttet standard kontoplan
 - Ble opprettet ny konto i Maestro
 - Ny konto istedenfor å bruke standardkonto; ingen automatisk overføring
- Sekretariatet: Innstilte på ikke medhold
 - Feilen kunne skyldes manglende systemkunnskap
 - Manglende kontroll ble likestilt med forglemmelse
- Skatteklagenemndas flertall ga medhold:
 - Ikke klar sannsynlighetsovervekt for å fastslå at feilen skyldtes en forglemmelse hos revisormedarbeideren
 - Stor differanse mellom regnskapsmessige og skattemessige nedskrivninger → «åpenbar»-vilkåret var oppfylt

HR-2026-921-A (Caiano)



Faktum

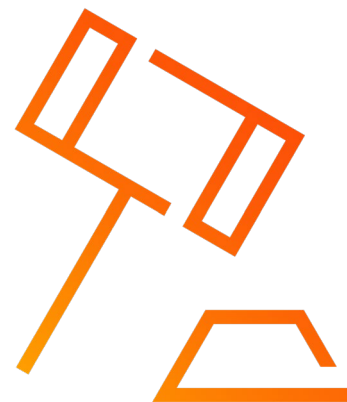
- Caiano AS: Holdingselskap med datterselskaper og tilknyttede selskaper
 - Regnskapsført dels etter egenkapitalmetoden og dels etter kostmetoden.
- Hadde blant annet dominerende aksjepost i Wilson ASA som ble regnskapsført etter egenkapitalmetoden
- Under fradrag i næringsinntekt på side 4 ble det ført inn tre beløp
 - *Tilbakeføring av inntektsført utbytte* 155 617 956 kroner (post 0815)
 - *Resultatført konsernbidrag* 64 435 kroner (post 0816)
 - *Overskuddsandel av investering i DS, TS og FKV* 448 520 902 kroner (post 0830)
- Utbyttet tilbakeført i post 0815 var utbytte fra Wilson ASA
 - Dette er allerede inkludert i tilbakeføringen i post 0830
 - Medførte tilbakeføring av samme beløp to ganger og tilsvarende for lav skattepliktig inntekt
- Utfyller hadde solid regnskapsfaglig bakgrunn og god kjennskap til regnskapsprogrammet
 - Valgte utilsiktet feil valg i en rullegardinmeny ved å velge «Hent fra verdipapirregisteret» istedenfor «Hent fra kontoplan»
- Ilagt tilleggsskatt på 20 % (ca. NOK 6,8 mill.)
 - Skatteetaten la til grunn at det ikke forelå indikasjoner på forsøk på skatteunndragelse
 - Etter Skattekontorets syn var feilen ikke en regne- eller skrivefeil, og den var dessuten ikke åpenbar

HR-2026-921-A (Caiano)

Rettslig prosess

- Caiano tok ut stevning direkte for tingretten
- Tingrettens dom 8. september 2024
 - Vedtaket om tilleggsskatt opphevet, fordi det etter tingrettens syn var snakk om en åpenbar regne- eller skrivefeil
- Borgarting lagmannsretts dom av 11. juni 2025
 - Feilføringen kunne ikke anses som en regne- eller skrivefeil
 - Tok ikke stilling til om feilen var åpenbar
- Caianos anke ble sluppet inn for Høyesterett
 - Behandlet i ankeforhandling over 1,5 dag
 - Den norske Revisorforening og Regnskap Norge ga felles skriftlig innlegg for Høyesterett til belysning av allmenne interesser
 - Bevisopptak med forklaring fra den ansatte som fylte ut næringsoppgaven og skattemeldingen

- Dom avsagt 21. april 2026
 - Caiano fikk medhold og ble tilkjent saksomkostninger for lagmannsrett og Høyesterett
 - Dissens 3-2



HR-2026-921-A (Caiano) – Høyesteretts vurderinger



Kan feilen anses som en regne- og skrivefeil?

- Første gang Høyesterett vurderer om valg av feil alternativ i rullegardinmeny kan anses som skrivefeil
- Høyesterett viser til forarbeidene og legger til grunn at rettstilstanden fra Eksportfinans og Gezina videreføres i ny skatteforvaltningslov
- Flertallet: Feilen ligger nærmere de klassiske skrivefeilene og bør ikke behandles strengere enn manglende programforståelse
 - Unntaket omfatter feil ved utfylling som gir et utilsiktet avvik mellom intensjon og det som faktisk oppgis
 - Feil bruk eller forståelse av program = skrivefeil
 - Utelatelser og feil forståelse av opplysningene i skattemeldingen = ikke skrivefeil
- Mindretallet: Ikke bevist at det var «en glipp»
 - Vurderingssvikt av materiell karakter, ikke utilsiktet tastefeil/«skrivefeil»

«Det er vanskelig å se for seg at en slik feil kan skyldes en glipp ved inntastingen. Endringen krevde en manuell operasjon i flere trinn og fremstår som resultat av et bevisst og aktivt valg».

Er feilen åpenbar?

- I vurderingen av om feilen er åpenbar viser Høyesterett Eksportfinansdommen og at det tilbakeførte beløpet mangler en naturlig motpost i finansregnskapet

«Det fremgikk som nevnt av næringsoppgaven, sett i sammenheng med skjemaet RF-1359, at det tilbakeførte utbyttet i post 0815 stammet fra datterselskapet Wilson. Skattemyndighetene var imidlertid ikke kjent med at investeringen i Wilson var regnskapsført etter egenkapitalmetoden. Feilen kunne derfor ikke avdekkes ved å betrakte post 0815 isolert.

(....)

Ved å sammenholde postene ville man derfor ikke kunne unngå å oppdage at det var en feil i næringsoppgaven».

- Kan ikke oppstilles noe krav om at det er åpenbart hva som er riktig
- Også pekt på likheten med Eksportfinansdommen
 - *«...meget påfallende at et tilbakeført beløp ikke hadde noen naturlig motpost i finansregnskapet»*

Caiano vs. HFN Group



Caiano-dommen

- **Art:** Utfylleren valgte feil alternativ i nedtrekksmeny
- **Årsak:** Feilklikk/tastefeil – utfylleren valgte et annet alternativ enn tilsiktet
- **Klassifisering:** Høyesteretts flertall (3-2) – «skrivefeil» fordi det var en utilsiktet uoverensstemmelse mellom intensjon og uttrykk som kan likestilles med en klassisk skrivefeil
- **Vilkåret «åpenbart»:** Høyesterett finner feilen åpenbar fordi tilbakeføringen i post 0815 ikke hadde noen naturlig motpost på side 2 i næringsoppgaven, og det ikke fantes noen plausibel forklaring
- **Resultat:** Ingen tilleggsskatt

HFN Group-dommen

- **Art:** Utfylleren glemte både å opprette manuell kobling mellom to poster og å tilbakeføre nedskrivingsbeløpet
- **Årsak:** Forglemmelse – utfylleren glemte å legge inn manuell kobling / tilbakeføre beløpet, uten at det skyldtes misforståelse av programmet
- **Klassifisering:** Lagmannsretten – forglemmelse, som er utenfor begrepet «skrivefeil»
- **Vilkåret «åpenbart»:** Lagmannsretten tar ikke stilling til om feilen var åpenbar, ettersom den falt på det første vilkåret
- **Resultat:** Tilleggsskatt



Takk for oppmerksomheten!



Per Christian Ask
Partner/advokat (H)

M: +47 982 06 691
E: per.christian.ask@pwc.com

© 2026 PwC. All rights reserved. In this context, "PwC" refers to PricewaterhouseCoopers AS, Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS and PwC Tax Services AS which are member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity.

PwC reserves the right to complete the statutory customer due diligence according to the Anti-Money Laundering Act, including but not limited to customary KYC procedure according to applicable anti-money laundering legislation, and to obtain approval of other risk assessments of the company before a final agreement can be entered into between the parties. The offer is further dependent on the included work not being an impairment to independence under any applicable auditors regulation. PwC reserves the right to withdraw or adjust its offer to avoid such impairment following performance of customer due diligence.