



DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Ot.prp. nr. 82

(2008–2009)

---

Om lov om endringer i ligningsloven mv.  
(tilleggsskatt)



## Innhold

<b>1</b>	<b>Innledning og sammendrag</b> .....	5			
1.1	Innledning .....	5	7.2.2	Nærmere om mindretallets vurderinger og forslag .....	31
1.2	Sammendrag av departementets forslag .....	6	7.3	Høringsinstansenes merknader .....	31
1.3	Konsekvenser av departementets forslag .....	7	7.4	Departementets vurderinger og forslag .....	32
<b>2</b>	<b>Bakgrunn</b> .....	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>Nærmere om tilleggsskatt</b> .....	<b>35</b>
2.1	Innledning .....	8	8.1	Selvangivelsessystemet – noen utviklingstrekk .....	35
2.2	NOU 2003: 7 Tilleggsskatt m.m. ....	8	8.2	Vilkår for tilleggsskatt .....	36
<b>3</b>	<b>Historikk</b> .....	<b>13</b>	8.2.1	Innledning .....	36
<b>4</b>	<b>Gjeldende rett</b> .....	<b>16</b>	8.2.2	Tilleggsskatteutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader .....	36
4.1	Innledning .....	16	8.2.3	Departementets vurderinger og forslag .....	37
4.2	Opplysningsplikt og selvangivelsesplikt .....	16	8.3	Unnskyldningsgrunner .....	41
4.3	Tredjepartsoppgaver .....	17	8.3.1	Innledning .....	41
4.4	Kontroll .....	17	8.3.2	Departementets vurderinger og forslag .....	42
4.5	Ligningen .....	17	8.4	Unntak fra tilleggsskatt .....	43
4.6	Klage og endring av ligning .....	18	8.4.1	Innledning .....	43
4.7	Forsinkelsesavgift og tilleggsskatt .....	18	8.4.2	Tilleggsskatteutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader .....	43
4.7.1	Forsinkelsesavgift .....	18	8.4.3	Departementets vurderinger og forslag .....	44
4.7.2	Tilleggsskatt .....	18	8.5	Opportunitetsprinsippet .....	47
4.8	Straff .....	19	8.5.1	Innledning .....	47
<b>5</b>	<b>Tilleggsskatt, straff og forholdet til Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK)..</b>	<b>21</b>	8.5.2	Tilleggsskatteutvalgets vurderinger og høringsinstansenes merknader .....	47
5.1	Innledning .....	21	8.5.3	Departementets vurderinger og forslag .....	48
5.2	EMK artikkel 6 .....	21	8.6	Satser for tilleggsskatt .....	48
5.3	EMK protokoll nr. 7 artikkel 4 .....	23	8.6.1	Innledning .....	48
<b>6</b>	<b>Utenlandsk rett</b> .....	<b>27</b>	8.6.2	Tilleggsskatteutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader .....	48
6.1	Innledning .....	27	8.6.3	Departementets vurderinger og forslag .....	49
6.2	Sverige .....	27	8.7	Beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt .....	50
6.3	Danmark .....	28	8.7.1	Innledning .....	50
6.4	Finland .....	28	8.7.2	Tilleggsskatteutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader .....	50
<b>7</b>	<b>Valg av sanksjonsmodell</b> .....	<b>30</b>	8.7.3	Departementets vurderinger og forslag .....	50
7.1	Bakgrunn .....	30	8.8	Tidfestingsfeil .....	53
7.2	Tilleggsskatteutvalgets vurderinger og forslag .....	30	8.8.1	Innledning .....	53
7.2.1	Nærmere om flertallets vurderinger og forslag .....	30			

8.8.2	Tilleggsskatteutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader .....	53	<b>11</b>	<b>Reaksjoner ved forsinket levering av selvangivelsen mv.</b> .....	67
8.8.3	Departementets vurderinger og forslag .....	54	11.1	Innledning .....	67
8.9	Bevisregler .....	55	11.2	Tilleggsskatteutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader .....	67
8.9.1	Innledning .....	55	11.3	Departementets vurderinger og forslag .....	67
8.9.2	Tilleggsskatteutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader .....	55	<b>12</b>	<b>Tilleggsskatt og straff</b> .....	69
8.9.3	Departementets vurderinger og forslag .....	56	12.1	Innledning .....	69
8.10	Andre spørsmål.....	58	12.2	Tilleggsskatteutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader .....	69
8.10.1	Øvre grense for tilleggsskatt .....	58	12.3	Departementets vurderinger og forslag .....	70
8.10.2	Bevissikring .....	58	<b>13</b>	<b>Økonomiske og administrative konsekvenser</b> .....	72
<b>9</b>	<b>Skjerpet tilleggsskatt</b> .....	60	<b>14</b>	<b>Øvrige lovendringer</b> .....	73
9.1	Innledning .....	60	<b>15</b>	<b>Ikrafttredelse</b> .....	74
9.2	Tilleggsskatteutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader .....	60		<b>Forslag til lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt)</b> .....	74
9.3	Departementets vurderinger og forslag .....	60			
<b>10</b>	<b>Saksbehandlingsregler</b> .....	64			
10.1	Innledning .....	64			
10.2	Tilleggsskatteutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader .....	64			
10.3	Departementets vurderinger og forslag .....	64			



DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Ot.prp. nr. 82

(2008–2009)

---

## Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt)

*Tilråding fra Finansdepartementet av 24. april 2009,  
godkjent i statsråd samme dag.  
(Regjeringen Stoltenberg II)*

### 1 Innledning og sammendrag

#### 1.1 Innledning

Departementet legger med dette fram forslag til nye regler i ligningsloven om tilleggsskatt. Forslaget er en oppfølging av Tilleggsskatteutvalgets utredning i NOU 2003: 7 Tilleggsskatt m.m. Tilleggsskatteutvalget ble nedsatt for å foreta en bred gjennomgang av systemet med administrative sanksjoner ved brudd på skattyters egen opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4, og utrede forholdet mellom tilleggsskatt og straff i lys av den utviklingen som har skjedd ved praktiseringen av Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK). Utvalget avga sin utredning 11. februar 2003.

Tilleggsskatt er straff etter EMK artikkel 6. Dette innebærer at skattyter får rettigheter etter konvensjonen fra tidspunktet for siktelse, i praksis fra varsel om tilleggsskatt. Som eksempler på slike rettigheter kan nevnes at skattyter har krav på varsel før ileggelse av tilleggsskatt, et vern mot selvinkriminering og avgjørelse av tilleggsskattesaken innen rimelig tid.

Da Tilleggsskatteutvalget ble nedsatt, var det betydelig usikkerhet knyttet til konsekvensene av at tilleggsskatt er straff etter EMK artikkel 6. Gjen-

nom rettspraksis er det imidlertid kommet avklaringer på en del av de punkter som var usikre da utvalget avga sin utredning. I tillegg har ligningsmyndighetene tilpasset sin saksbehandling til de krav som følger av EMK. På denne bakgrunn har departementet ikke funnet grunn til å vurdere disse forholdene i samme omfang som utvalget.

Tilleggsskatteutvalget la til grunn at forbudet mot gjentatt straffeforfølgning etter EMK protokoll nr. 7 artikkel 4 innebærer at ileggelse av tilleggsskatt med både ordinær og forhøyet sats stenger for senere straffeforfølgning for samme forhold. I lys av praksis fra Den europeiske menneskerettsdomstolen i Strasbourg har Høyesterett senere kommet til at ordinær tilleggsskatt ikke stenger for senere straffeforfølgning for samme forhold. Inntil nylig har derfor praksis vært at tilleggsskatt med inntil 30 prosent også er ilagt i saker hvor skattyter er anmeldt og straffeforfulgt for skattesvik. To avgjørelser fra Den europeiske menneskerettsdomstol fra januar og februar 2009 trekker imidlertid i retning av at dette ikke er forenlig med EMK protokoll nr. 7 artikkel 4. Etter departementets mening er det viktig å utforme et regelverk som ikke har en usikker side mot EMK. Departementet legger der-

for opp til at ligningsmyndighetene igjen må velge mellom enten å ilegge tilleggsskatt eller å anmelde for skattesvik.

De siste årene er det også innført ordninger med forhåndsutfylt selvangivelse for næringsdrivende og leveringsfritak for lønsmottakere og pensjonister som mottar en fullstendig og korrekt forhåndsutfylt selvangivelse. Som følge av dette er det blitt vesentlige endringer i måten de fleste skattytere oppfyller sin opplysningsplikt på. Etter departementets oppfatning bør dette reflekteres i nye sanksjonsbestemmelser. Departementet har dessuten lagt vekt på enkelte andre hensyn enn utvalget, og forslaget avviker derfor fra utvalgets forslag på viktige områder.

## 1.2 Sammenheng av departementets forslag

Departementet foreslår at det etableres et tydeligere skille mellom ordinær tilleggsskatt på 30 prosent og skjerpet tilleggsskatt på ytterligere inntil 30 prosent. Terminologisk brukes uttrykket tilleggsskatt om den ordinære tilleggsskatten i det foreslåtte systemet, når det ikke fremgår at det (også) siktes til skjerpet tilleggsskatt.

For å sikre at skattytere oppfyller sin opplysningsplikt til ligningsmyndighetene, foreslår departementet at tilleggsskatt skal ilegges etter tilnærmet objektive kriterier. Grunnvilkårene for ileggelse av tilleggsskatt skal fortsatt være at skattytere har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave. Skjæringstidspunktet mellom forsinkelse og unnlatt levering foreslås fremskyndet til tidspunktet for utlegg av skattemeldingene.

Departementet foreslår at unnskyldningsgrunnene skal anvendes i større utstrekning enn i dag og foreslår derfor enkelte endringer i reglene om unntak for tilleggsskatt på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak.

Departementet foreslår videre at tilleggsskatt ikke skal fastsettes av riktige og fullstendige opplysninger som er forhåndsutfylt i selvangivelsen. Unntaket for tilleggsskatt ved åpenbare skrive- og regnefeil videreføres, samtidig som det innføres fullt unntak ved frivillig retting. I tillegg foreslås det å øke den nedre beløpsgrensen for når tilleggsskatt skal ilegges, og å lovfeste at tilleggsskatt ikke skal fastsettes når skattyteren er død.

Tilleggsskatten skal fortsatt beregnes av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt. Satsen for tilleggsskatt skal være 30 prosent. Som hovedregel vil de som i dag har fått 15 prosent tilleggs-

skatt ikke få tilleggsskatt etter forslaget og departementet foreslår derfor å ikke videreføre bestemmelsene om redusert sats. Departementet foreslår heller ikke å videreføre den særlige beregningsregelen ved unnlatt levering av selvangivelse og næringsoppgave.

Dersom skattyteren har underskudd ved fastsettingen av skattepliktig inntekt, utstår effektueringen av tilleggsskatten etter gjeldende rett til et senere inntektsår hvor skattytere har skattemessig overskudd. Etter forslaget skal tilleggsskatten effektueres i det året de uriktige eller ufullstendige opplysninger er gitt, uavhengig av om skattytere er i underskuddsposisjon. Departementet foreslår at tilleggsskatten ved tidfestingsfeil fortsatt skal beregnes av nettofordelen ved den utsatte beskatningen, og å lovfeste hvilke tilfeller som skal regnes som tidfestingsfeil.

Departementet foreslår at beviskravet i tilleggsskattesaker skal være klar sannsynlighetsovervekt.

I tillegg til denne ordinære tilleggsskatten, som skal ilegges etter tilnærmet objektive kriterier, foreslår departementet å videreføre en strengere sanksjon for de tilfeller skattytere har utvist skyld, kalt skjerpet tilleggsskatt. Skyldkravet skal være forsett eller grov uaktsomhet. De objektive vilkårene for skjerpet tilleggsskatt skal være de samme som for tilleggsskatt. Satsene for skjerpet tilleggsskatt skal være 30 eller 15 prosent. Skjerpet tilleggsskatt skal bare kunne ilegges i tillegg til ordinær tilleggsskatt, og kan ved behov fastsettes i et eget vedtak. Den samlede reaksjonen ved forsettlig eller grovt uaktsom opplysningssvikt vil etter forslaget fortsatt kunne bli inntil 60 prosent av den unndratte skatten.

Departementet foreslår at beviskravet for skjerpet tilleggsskatt skal tilsvare det straffeprosessuelle beviskravet, det vil si bevist utover enhver rimelig tvil. Kompliserte saker om skjerpet tilleggsskatt bør blant annet av denne grunn underlegges en nærmere kvalitetssikring under ligningsbehandlingen.

Departementet legger opp til at både tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt skal stenge for straffeforfølgning mot samme person for samme forhold.

Reglene om forsinkelsesavgift foreslås videreført med mindre endringer, blant annet foreslås en øvre beløpsgrense ved forsinkelser over én måned.

### 1.3 Konsekvenser av departementets forslag

---

Etter departementets forslag vil lønsmottakere og pensjonister bli ilagt tilleggsskatt i færre tilfeller enn etter gjeldende regelverk. Av forslagene i lempende retning kan blant annet nevnes mer utstrakt bruk av unnskyldningsgrunnene, fullt unntak fra tilleggsskatt ved frivillig retting og et strengere beviskrav for skjerpet tilleggsskatt enn det som i dag gjelder for forhøyet tilleggsskatt. I tillegg foreslås å lovfeste et unntak for korrekte og fullstendige opplysninger i den forhåndsutfylte selvangivelsen. Den utstrakte bruken av ligningsopplysninger fra tredjeparter istedenfor fra skattyteren selv, gjør det mindre aktuelt med tilleggsskatteansvar.

Enkelte av forslagene vil likevel bety en mindre innstramming i forhold til gjeldende rett. Dette gjelder blant annet forslaget om at gjeldende bestemmelser om reduserte satser ikke skal videreføres. Dette vil imidlertid få begrenset betydning, ettersom de reduserte satsene har vært lite brukt i praksis etter innføringen av leveringsfritak for selvangivelsen for lønnstakere og pensjonister.

Departementets forslag vil få færre konsekvenser for personlig næringsdrivende og selskaper. Ligningsmyndighetene mottar i mindre grad ligningsopplysninger fra tredjeparter om næringsdrivendes skattegrunnlag for så vidt gjelder næringsvirksomheten. Etter departementets oppfatning er

det særlig viktig at næringsdrivende skattytere oppfyller sin opplysningsplikt. For denne gruppen er det derfor mindre rom for forslag i lempende retning. Forslaget om mer utstrakt bruk av unnskyldningsgrunnene og unntaket for korrekte og fullstendige forhåndsutfylte opplysninger vil likevel få betydning i lempende retning også for næringsdrivende.

Skjerpet tilleggsskatt beregnes av den skatten som er eller kunne ha vært unndratt, også ved unnlatt levering av selvangivelse eller næringsoppgave. Dette innebærer at den samlede reaksjonen også i disse tilfellene kan bli inntil 60 prosent. Fremskynding av tidspunktet for når selvangivelse og næringsoppgave anses levert, og effektivering av tilleggsskatt uavhengig av om skattyter er i underkuddsposisjon, er også eksempler på forslag i skjerpende retning.

Forslaget om et strengere beviskrav for skjerpet tilleggsskatt vil få betydning i lempende retning for alle skattytergrupper. Dette innebærer at skjerpet tilleggsskatt vil bli ilagt i færre tilfeller enn tilleggsskatt med forhøyet sats etter gjeldende regler, og at beregningsgrunnlaget for skjerpet tilleggsskatt i en del tilfeller vil bli lavere enn med gjeldende beviskrav.

Forslaget innebærer også at en skattyter som er ilagt tilleggsskatt, både ordinær og skjerpet, ikke skal anmeldes for skattesvik på grunnlag av den samme handlingen.

## 2 Bakgrunn

### 2.1 Innledning

Før lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) ble vedtatt, var bestemmelsene om administrative sanksjoner og straff nedfelt i skatte-loven. Etter skattelovens regler om tilleggsskatt var det anledning til å ilegge tilleggsskatt med inntil 100 prosent i kombinasjon med anmeldelse og eventuelt straffansvar. I forarbeidene til ligningsloven, Ot.prp. nr. 29 (1978 – 79), ble det foreslått at den generelle tilleggsskattesatsen som hovedregel skulle være 30 prosent, med en forutsetning om hyppigere bruk av straffereaksjoner mot skatteunndragelser. Forslaget ble ikke satt i kraft, og nye regler om tilleggsskatt ble fremmet i Ot.prp. nr. 55 (1985 – 86). Det tidligere forslaget om en normalsats på 30 prosent ble opprettholdt, samtidig som det ble foreslått en ordning med ekstra tilleggsskatt på inntil 30 prosent (til sammen inntil 60 prosent) når skattyter har utvist forsett eller grov uaktsomhet. Det ble i forarbeidene understreket at ordningen ikke skulle tre istedenfor straffeforfølgning i grovere skatteunndragelsessaker, men at det i utformingen av det nye systemet var lagt vekt på at administrative og strafferettslige reaksjoner skulle være tilpasset hverandre. Reglene ble vedtatt ved lov 20. juni 1986 nr. 31 og trådte i kraft i 1987 med en særskilt overgangsordning.

Ligningslovens bestemmelser om tilleggsskatt har nå vært praktisert i over 20 år, og det har i løpet av disse årene oppstått mange og vanskelige tolkingsspørsmål. Gjeldende regler er i stor grad skjønnspregede, og dette åpner for ulik behandling av skattyterne. Særlig gjelder dette unntaksbestemmelsen i § 10-3 bokstav b, som bestemmer at tilleggsskatt ikke skal fastsettes når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller andre forhold som ikke kan legges ham til last. Regelverket har vært praktisert relativt strengt, og da særlig overfor skattytere med oversiktlige inntekts- og formuesforhold.

Ligningsmyndighetenes bruk av tredjepartsopplysninger ved ligningen har betydning for sanksjonsbehovet. Økt omfang og bedret kvalitet på tredjepartsoppgavene har medført at inntekts- og formuesopplysninger fra andre enn skattyteren

selv får stadig større betydning som grunnlag for ligningen. Denne utviklingen må det tas hensyn til ved utformingen av nye sanksjonsregler.

De senere årene har også Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) med protokoller hatt stor betydning for ileggelse av tilleggsskatt etter norsk intern rett. Høyesterett har i flere, prinsipielle saker vurdert forholdet mellom tilleggsskatt, straff og EMK, og avgjørelsene har fått konsekvenser for ligningsmyndighetenes bruk av tilleggsskatt og valg av sanksjonsform ved opplysningssvikt.

Departementet har på denne bakgrunn for lengst sett behov for en gjennomgang av tilleggsskattesystemet, og nedsatte i 2001 et utvalg – Tilleggsskatteutvalget – for å drøfte og utrede tilleggsskattesystemet på bredt grunnlag.

### 2.2 NOU 2003: 7 Tilleggsskatt m.m.

Tilleggsskatteutvalget ble oppnevnt 26. april 2001 for å foreta en bred gjennomgang av systemet med administrative sanksjoner ved brudd på skattyters opplysningsplikt etter ligningsloven. Utvalget skulle også utrede forholdet mellom tilleggsskatt og straff i lys av den utvikling som hadde skjedd ved praktiseringen av Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK). Tilleggsskatteutvalget ble gitt følgende mandat:

#### «2.1 Generelt

Utredningens tema er administrative reaksjoner mot brudd på skattyters egen opplysningsplikt etter ligningsloven. Dette omfatter i første rekke tilleggsskatt, men også forsinkelsesavgift etter ligningsloven kapittel 10. Utvalget kan begrense sin behandling av forsinkelsesavgiften til det som gjelder forholdet til tilleggsskatt. Ligningsvedtak om den ordinære skatt etter avdekking av opplysningsfeil, herunder skjønnsliggning regnes ikke som reaksjon mot pliktbrudd som sådant, og faller utenfor utredningen. Frist-spørsmål og andre spørsmål som får større praktisk betydning for tilleggsskatten kan på den annen side tas opp av utvalget. Det samme gjelder tilleggsskattens betydning for renteberegning av den ordinære skatten ved forsinket utligning.



Brudd på egen opplysningsplikt kan være uriktigheter og ufullstendigheter i faktisk gitte opplysninger eller opplysningsskjemaer, og forsinkelse eller hel uteblivelse av pliktige opplysninger. Slike brudd etter ligningsloven kapittel 4 danner sentrale deler av gjerningsbeskrivelsen i regelverket om reaksjoner. I utgangspunktet kan utvalget ta den gjeldende regulering av opplysningsplikten som gitt ved gjennomgangen av reaksjonssystemet mot pliktbrudd. Utvalget bør imidlertid vurdere om hensynet til reaksjonssystemet tilsier en klargjøring eller justering av sider ved opplysningspliktene, og eventuelt foreslå dette.

Systemet for tredjemansoppgaver, dvs. ligningsopplysninger fra andre enn skattyteren selv, faller utenfor mandatet. For store skattytergrupper har det skjedd en omfattende utvikling i retning av at en stor del av de materielle ligningsopplysninger gis av andre. Skattyterens rolle begrenses her til å bekrefte eller rette på opplysningene. Utvalget må vurdere mulige konsekvenser for tilleggsskatteordningen av at skattyterens egen opplysningsplikt tilpasses et omfattende system med tredjemansoppgaver.

Strafferettslige reaksjoner etter ligningsloven kapittel 12 faller generelt utenfor mandatet. Det skal fortsatt være et strafferettslig reaksjonssystem mot skatteunndragelser m.v., ved siden av det administrative reaksjonssystem etter ligningsloven. Utvalget må likevel ta opp forholdet mellom disse to reaksjonssystemene, med sikte på en harmonisk tilpassing til hverandre, jfr. nærmere nedenfor.

Utvalget skal beskrive den gjeldende ordning med tilleggsskatt nærmere, med empirisk redegjørelse for bruken av ordningen. Også strafferettslige reaksjoner tas med i denne beskrivende delen. Det bør gis en kort beskrivelse av reaksjonssystemet i en del andre lands skattesystemer.

I utredningen må tilleggsskattesystemet drøftes og vurderes på bredt grunnlag. Grunnleggende hensyn vil være behovet for effektive reaksjoner uten at straffeforfølgning blir nødvendig i størstedelen av tilfellene, og behovet for enkle regler som kan håndheves med høy grad av rettssikkerhet som ledd i ligningsmyndighetenes saksbehandling for øvrig. Det er fortsatt ønskelig at de fleste mindre skatteunndragelser avgjøres med administrativ tilleggsskatt alene, slik at straffeforfølgning bare blir aktuelt i de grovere eller gjentatte tilfeller. Det er også ønskelig at slik administrativ reaksjon generelt står i forhold til størrelsen på den aktuelle skatteunndragelse.

I samsvar med lovendring av 15. desember 2000 legges til grunn at ligningskontorets vedtakskompetanse også skal omfatte vedtak om tilleggsskatt, og at ligningsnemndene vil få

funksjonen som rene klageorganer på dette området. Det legges videre til grunn at det fortsatt vil være ligningsmyndighetenes anmeldelsespraksis som i stor grad bestemmer hvilke saker som det blir – og ikke blir vurdert straffeforfølgning i. Den fremtidige tilleggsskatteordning må utformes i den samlede ramme som dette gir.

## 2.2 Nærmere om en del utredningsspørsmål

I utredningen kan det ellers legges vekt på følgende temaer:

- a) Opplysningsplikten danner som nevnt sentrale deler av gjerningsbeskrivelsen for tilleggsskattepliktige overtredelser. Tilleggsskatteansvaret er generelt i den forstand at det ikke er gjort unntak for bestemte typer objektive opplysningsfeil, for eksempel feil av mindre reell betydning, feil i selvangivelsen til tross for korrekte opplysninger i vedlegg m.v. Utvalget må vurdere om dette kan videreføres, eller om tilleggsskatteansvaret bør begrenses noe ut fra ulike hensyn. Særlig må det vurderes hvordan ansvaret bør være ved feil i skattyterens tilbakemelding om forhåndsutfyllt selvangivelse. Fra 2001 er forhåndsutfyllt selvangivelse vedtatt som en varig ordning i ligningsloven. Videre bør det vurderes en samordning av begrepet «*uriktig eller ufullstendig opplysning*» i tilleggsskattesammenheng og i fristsammenheng, jfr. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a.
- b) Etter ligningsloven § 10-2 nr. 1 er det et viktig vilkår for ileggelse av tilleggsskatt at de mangelfulle opplysninger fra skattyteren «*har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt*». Utvalget bør vurdere om vilkåret skal videreføres eller justeres, sett i sammenheng med definisjonen av beregningsgrunnlaget for den aktuelle tilleggsskatt.
- c) Utvalget må gå igjennom unntakene for ileggelse av tilleggsskatt, samt det avledede skyldkravet for ileggelse av tilleggsskatt. Det nevnes at det etter gjeldende rett i stor grad er ordningen med subjektive vurderinger som skaper størst problemer ved ileggelse av tilleggsskatt. Dette gjelder særlig regelen i ligningsloven § 10-3 bokstav b og hva som ligger i begrepet «*annen årsak som ikke kan legges ham til last*». Opprettholdes denne bestemmelsen bør det presiseres i hvilke tilfeller den kan komme til anvendelse. Eventuelle unntak fra tilleggsskatt bør om mulig oppstilles på mest mulig objektive konstaterbare kriterier. Utvalget bør i denne sammenheng drøfte betydningen av rådgiveres feil.
- d) Beregningsgrunnlag og satsstruktur for tilleggsskatten må gjennomgås. Ved periodi-

seringsfeil er det i dag problematisk hvordan tilleggsskatten skal beregnes. I en høyesterettsavgjørelse fra 1995 er gjeldende regler om tilleggsskatt tolket slik at hvert enkelt år i prinsippet skal ses for seg ved beregningen av tilleggsskattens størrelse (bruttometoden). I praksis ser en at dette i enkelte tilfeller kan virke svært strengt og skape problemer. Det er på denne bakgrunn antatt at enkelte periodiseringsfeil bør lede til at en finner tilleggsskattegrunnlaget ved å se de enkelte år i sammenheng (nettometoden). At nettometoden skal anvendes ved visse periodiseringsfeil er allerede kommet til uttrykk i Lignings-ABC. Det vil være behov for å se nærmere på problemstillinger knyttet til periodiseringsfeil i utredningsarbeidet. Beregningsgrunnlaget når selvangivelse eller næringsoppgave ikke er levert må også gjennomgås.

Når det gjelder satsstrukturen bør utvalget vurdere flere alternative løsninger. Det bør også vurderes om det i enkelte tilfeller kan være aktuelt med andre reaksjonsformer istedenfor tilleggsskatt. Dette vil særlig gjelde ved mindre overtredelser. Forhold som kan vurderes i denne sammenheng er maksimumsbeløp for sum utlignet tilleggsskatt, gebyrordninger på mindre overtredelser, eller eventuelt å knytte reaksjonen mot inntektsgrunnlag istedenfor skatten. Forholdet til rentebestemmelsen i ligningsloven § 9-10 bør vurderes generelt, med sikte på å gjøre renteplikt mindre avhengig av forholdet til tilleggsskatt.

Det må vurderes om dagens system med bruk av høyere satser ved grov uaktsomhet og forsett skal opprettholdes, eventuelt om slike saker skal overlates til påtalemyndigheten, jf. nedenfor om forholdet mellom tilleggsskatt og straff.

- e) Utvalget må utrede forholdet mellom tilleggsskatt og straff. Et formål med dagens regler i ligningsloven var å gjøre tilleggsskatt til et mer hensiktsmessig og praktisk reaksjonsmiddel, samtidig som en ønsket å fjerne mest mulig av tilleggsskattens karakter av straff. I alvorlige saker kan skattyter etter gjeldende rett både bli ilagt tilleggsskatt og idømmes en straff for samme forhold. Dersom straffesaken kommer etter tilleggsskattesaken vil det kunne bli tatt hensyn til ilagt tilleggsskatt ved straffeutmålingen, men i motsatt tilfelle åpner ikke ligningsloven for å hensynta straffen ved etterfølgende behandling av tilleggsskattesaken. I den senere tid er det i flere sammenhenger reist spørsmål om rettsikkerhetsgarantiene ved strafferettslig forfølgelse i EMK artikkel 6 kan anvendes på skatte- og avgiftsområ-

det. Gjennomgangen av regelverket må ses i lys av den utvikling som har skjedd ved praktiseringen av EMK.

Utvalget må drøfte hvilke konsekvenser det får at varsel om forhøyet tilleggsskatt er å anse som en «*straffesiktelse*» i relasjon til EMK artikkel 6 nr. 1. I denne sammenheng vil det være sentralt å få vurdert hvilke av reglene som konvensjonen oppstiller for straffesaker som kommer til anvendelse på ileggelse av forhøyet tilleggsskatt. Dersom det antas at forbudet mot selvinkriminering kommer til anvendelse må det drøftes hvorledes dette skal kunne forenes med ligningsforvaltningens grunnleggende selvangivelsesprinsipp og opplysningsplikten for øvrig. Utvalget må også vurdere om ordinær ileggelse av tilleggsskatt er å anse som straff etter EMK artikkel 6 nr. 1, samt vurdere når det foreligger en straffesiktelse etter EMK artikkel 6 nr. 1 i slike saker. I utvalgets vurdering av forholdet til EMK skal det tas stilling til om norsk lovgivning bør gå lengre enn konvensjonen i å stille krav til administrative reaksjoner på ligningsområdet.

Videre må utvalget drøfte systemet med tilleggsskatt relatert til EMK Protokoll 7 artikkel 4, herunder om forbudet mot å straffe på ny for samme straffbare handling rammer det norske systemet, både i de tilfeller hvor forhøyet (ordinær) tilleggsskatt ilegges etter rettskraftig dom i straffesak, og når ileggelsen av forhøyet (ordinær) tilleggsskatt finner sted først.

Utvalget må i lys av det som er sagt foran vurdere forholdet til formelt straffeansvar, jf. ligningsloven kapittel 12 og faktisk straffeforfølgning. I denne sammenheng bør det drøftes hvorvidt det skal være straffeansvar for mindre overtredelser hvor en i dag i praksis nøyer seg med å ilegge tilleggsskatt. Et annet spørsmål er om det bør ilegges administrativ tilleggsskatt i saker som også går som straffesaker. Her bør det vurderes om tilleggsskatten skal overføres til straffesaken enten som et obligatorisk bøtebeløp i tillegg til andre straffereaksjoner, eller som et borgerlig krav som pådømmes i straffesaken. En slik løsning vil kunne medføre at tilleggsskatt tas med i et forelegg, og slik sett gjøres uavhengig av den etterligningssak som vil kunne versere også etter at straffesaken er over.

- f) Utvalget bør gå igjennom saksbehandlingsreglene for ileggelse av tilleggsskatt, herunder kravet til tempo i denne type saker. Menneskerettighetsdomstolen har akseptert at tilleggsskatt kan ilegges administrativt selv om slike sanksjoner anses som straff etter EMK artikkel 6, forutsatt at det

er adgang til å få prøvd ileggelsen fullt ut for domstolene. Domstolenes overprøvingsrett i saker vedrørende ileggelse av tilleggsskatt må gjennomgås, herunder reglene om beviskjæring samt bevisbyrdereglene.

- g) Utvalget bør se nærmere på forholdet mellom tilfeller hvor det ilegges forsinkelsesavgift og tilfeller hvor det ilegges tilleggsskatt, og herunder vurdere om sanksjonssystemet kan gjøres noe mer differensiert. Etter ligningsloven § 10-1 kan det ilegges forsinkelsesavgift når skattyter leverer selvangivelse eller næringsoppgave etter fristen. Etter ligningsloven § 10-2 nr. 2 skal det ilegges tilleggsskatt når skattyter unnlater å levere selvangivelse eller næringsoppgave. Når en selvangivelse likevel leveres innen klagefristen for høstutlegget, omgjøres ilagt tilleggsskatt til forsinkelsesavgift, mens tilleggsskatten opprettholdes hvis selvangivelse leveres etter klagefristens utløp. Det blir således i utgangspunktet ilagt samme reaksjon for den som leverer selvangivelse etter klagefristens utløp og den som overhodet ikke leverer selvangivelse. Utvalget må vurdere om dette er en hensiktsmessig bestemmelse.
- h) Utvalget bør utrede forholdet mellom tilleggsskatt for ikke levert selvangivelse og tilleggsskatt for uriktige og ufullstendige opplysninger, herunder om reaksjonene skal kunne brukes ved siden av hverandre.
- i) Utvalget bør vurdere en oppjustering av beløpsgrensen på kr. 400, – for å ilegge tilleggsskatt i ligningsloven § 10-3 bokstav c, herunder om beløpet bør være gjenstand for annen justering.
- j) Utvalget kan vurdere andre spørsmål som utvalget finner grunn til å drøfte i sammenheng med sin utredning.
- k) På grunnlag av utvalgets syn på hvordan systemet med tilleggsskatt, bør utformes, utarbeides lovutkast i samsvar med de endringsforslag som utvalget fremmer.
- l) De økonomiske og administrative konsekvenser av utvalgets forslag må utredes. Dette gjelder forholdet til både skattyterne, skatteforvaltningen og justissektoren.»

Som følge av Høyesteretts plenumsavgjørelser 3. mai 2002 ble utvalgets opprinnelige mandat endret, og utvalget ble oppfordret til å vurdere sanksjonssystemet på friere grunnlag, herunder ulike samordningsløsninger for tilleggsskatt og straff. I brev fra Finansdepartementet av 13. juni 2002 fikk Tilleggsskatteutvalget følgende tilleggsmandat:

«Vi viser til mandat for Tilleggsskatteutvalget av 26. april 2001.

I mandatet er det forutsatt at utvalget skal legge til grunn et to-spolet reaksjonssystem, i den forstand at det både skal være et strafferettslig og et administrativt reaksjonssystem ved skatteunndragelser. Mandatet legger ingen føringer på hvorvidt samme forhold skal kunne følges både strafferettslig og administrativt. I mandatet er det reist spørsmål om mindre skatteunndragelser bør avkriminaliseres, slik at tilleggsskatt blir eneste mulige reaksjon mot slike mindre forhold (i samsvar med praksis). Det er også reist spørsmål om en i de (grovere) unndragelsessakene hvor straffesak blir reist, bør la tilleggsskatten bli en del av straffesaken, istedenfor at den avgjøres administrativt i ligningsforvaltningen.

På bakgrunn av Høyesteretts avgjørelser av 3. mai 2002 om forholdet mellom tilleggsskatt og Den europeiske menneskerettskonvensjon endres mandatet, slik at utvalget får anledning og oppfordring til å vurdere sanksjonssystemet på et friere grunnlag, herunder ulike samordningsløsninger for eventuell tilleggsskatt og straff. Samordningsproblemer mellom eventuell tilleggsskatt og straff oppstår når den mulige skatteunndragelse er så grov (eller gjentatt) at administrativ tilleggsskatt alene blir en for svak reaksjon, og strafferettsapparatet derfor må kobles inn. En bør her sikre at samlet reaksjon normalt blir strengere enn ved ren tilleggsskatt, f. eks. ved et pålegg fra lovgiver om en viss firkanthet i reaksjonsvalget. Høyesterettsavgjørelsene av 3. mai 2002 leder til at reaksjoner med straffekarakter må samles i en felles forfølgning og avgjørelse. Dette kan nødvendigvis gjøre visse samordningstiltak og samarbeidsformer mellom ligningsforvaltningen og politiet, også på stadiet før det avgjøres om saken skal behandles administrativt eller strafferettslig. Utvalget bør ha meninger om dette.

Utvalget bør også vurdere hvordan den konkrete avgrensningen av rene tilleggsskattesaker mot straffesaker skal gjøres, herunder om avgrensningen kan gjøres mer direkte i loven fremfor som i dag som resultat av anmeldelsespraksis.

Videre bør utvalget vurdere et system hvor ligningsforvaltningen gis kompetanse til å ilegge formell straff i form av forelegg på bot i visse typer saker. Utvalget bør i denne sammenheng se nærmere på sanksjonssystemet i Danmark hvor alle sanksjoner som ilegges ved skatteunndragelser er formell straff etter intern dansk rett. 90 prosent av alle sakene i Danmark avgjøres imidlertid administrativt ved at skattemyndighetene gir forelegg på bot som skattyter vedtar.

Etter mandatet skal det legges til grunn at ligningskontorenes vedtakskompetanse omfatter vedtak om tilleggsskatt. Dersom utvalget fo-

reslår et system hvor ligningsforvaltningen gis kompetanse til å ilegge formell straff i visse typer saker bør utvalget vurdere om denne kompetansen skal ligge hos ligningskontorene eller andre ligningsmyndigheter.»

Tilleggsskatteutvalget hadde følgende sammensetning:

Lagdommer Mary-Ann Hedlund (leder), Borgarting lagmannsrett

Advokat Frode Elgesem, Advokatfirmaet Hjort DA, tidligere Regjeringsadvokaten

Advokat Liv Torill Evenrud Kjeldsberg, Advokatfirmaet Haavind og Visli DA

Advokat Jan Syversen, Simonsen og Føyen advokatfirma DA, tidligere direktør i Skattebetalerforeningen

Seniorrådgiver Liv Kari Mjelva, Oslo likningskontor, tidligere ligningssjef ved Skedsmo likningskontor

Seniorrådgiver Ellen B. Moi, Skattedirektoratet

Førstestatsadvokat Morten Eriksen, ØKOKRIM

Avdelingsdirektør Bjørn Berre, Finansdepartementet

Sekretariatsfunksjonen ble ivaretatt av:

Seniorrådgiver Elisabeth Frankrig, Finansdepartementet (fram til juni 2002)

Seniorrådgiver Hege E. Gahr, Finansdepartementet

Rådgiver Frank Almås, Finansdepartementet

Utvalgets utredning, NOU 2003: 7 Tilleggsskatt m.m., ble overlevert Finansdepartementet 11. februar 2003 og sendt på ordinær høring 17. mars 2003. Utredning ble sendt på høring til 58 instanser,

med høringsfrist 17. juni 2003. Åtte høringsinstanser har uttalt at de ikke har merknader til utredningen. Følgende 22 instanser har avgitt realitetsuttalelse:

- Bedriftsforbundet
- Forbundet for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring
- Handels- og servicenæringens Hovedorganisasjon
- Justisdepartementet
- Landslaget for regnskapskonsulenter
- Ligningsutvalget
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
- Norsk Øko-Forum
- NTL-skatt
- Nærings- og handelsdepartementet
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Oljeindustriens Landsforening
- Olje- og energidepartementet
- Oljeskattekontoret
- Riksadvokaten
- Sentralskattekontoret for storbedrifter
- Sentralskattekontoret for utenlandssaker
- Skattebetalerforeningen
- Skattedirektoratet
- Skatteetatens Landsforening
- Toll- og avgiftsdirektoratet

Tilleggsskatteutvalgets vurderinger og forslag til nytt sanksjonssystem for overtredelse av ligningsloven, og høringsinstansenes merknader til dette, behandles i kapittel 7. De nærmere elementene i utvalgets forslag presenteres der de naturlig hører hjemme i kapitlene 8 til 12.

### 3 Historikk

#### *Opplysningsplikten*

Selvangivelsessystemet ble innført ved skattelovene av 18. august 1911 (skatteloven for landet og skatteloven for byene). Systemet innebar et klart fremskritt i forhold til tidligere, da ligningen i stor utstrekning bygget på ligningsmyndighetenes skjønn.

Plikten til uoppfordret å levere selvangivelse gjaldt opprinnelig skattepliktige selskaper, boer og andre innretninger, alle regnskapspliktige skattytere og medlemmer av ansvarlige selskaper mv., uten hensyn til formuens og inntektens størrelse. Personlige skattytere pliktet ikke å levere selvangivelse med mindre de hadde formue eller inntekt over en viss beløpsgrense, eller ved noen av de siste tre ligninger hadde inntekt som oversteg de fastsatte grensebeløp. Inntektsgrensen for plikt til å levere selvangivelse var ved vedtakelse av skattelovene i 1911 500 kroner for inntekt på landet og 800 kroner for inntekt i byene. Gruppen skattytere med plikt til å levere selvangivelse ble gradvis utvidet, samtidig som også beløpsgrensene økte.

Plikten til å levere gjenpart av årsoppgjøret var ved vedtakelsen av skatteloven i 1911 bare pålagt skattepliktige selskaper, og da etter særskilt oppfordring fra ligningsmyndighetene. Den 22. februar 1921 ble loven endret, slik at alle skattepliktige selskaper og regnskapspliktige skattytere ble pliktig til uoppfordret å sende inn gjenpart av årsoppgjøret.

Ligningsmyndighetenes adgang til å kreve lønnsoppgaver samt kontrollopgaver fra banker og forsikringsselskaper var hjemlet i skattelovene allerede fra 1911. Plikten til å gi kontrollopgaver, uoppfordret eller etter krav fra ligningsmyndighetene, ble ytterligere utvidet etter hvert som behovene meldte seg.

Ved ligningsloven ble det innført en generell selvangivelsesplikt for alle med skattepliktig formue og inntekt, uavhengig av størrelsen på formuen eller inntekten. I tillegg ble plikten til å levere årsoppgjør noe utvidet, og reglene om kontrollopgaver ble forenklet og systematisert.

#### *Reaksjoner ved manglende levering av selvangivelse og næringsoppgave*

Regler om administrative reaksjoner ved manglende levering av pliktig selvangivelse eller næringsoppgave kom inn i skattelovene i 1918. Ved manglende oppfyllelse av plikten til å levere selvangivelse eller næringsoppgave skulle ligningsnemnda fastsette formue og inntekt ved skjønn, eventuelt etter å ha innhentet nødvendige opplysninger. Ved denne skjønnsligningen skulle skattyter lignedes etter formues- og inntektsansettelser som lå minimum 10 prosent over ansettelsene for det foregående år. Ved gjentakelse skulle ansettelsene forhøyes med minst det dobbelte av den pliktige minste forhøyelse foregående år. Påbudet om forhøyelse av fjorårets ansettelse var opprinnelig ufravikelig. Begrunnet med at dette kunne føre til urimelige resultater, ble det etter hvert adgang til å unnlate forhøyelse dersom særlige grunner talte for det.

Ved lov 8. desember 1950 ble reaksjonene skjerpet blant annet slik at formues- og inntektsansettelsene ved unnlatt levering av selvangivelse ble økt fra 10 til 20 prosent. Endringene ble imidlertid ikke praktisert etter sine forutsetninger, og reglene ble derfor endret igjen ved lov 30. juni 1955. Lovendringen medførte at inntekten for siste år og formuen per 1. januar i ligningsåret skulle legges til grunn for tillegget. Ble inntekten satt til minst 4 000 kroner skulle den gis et tillegg på 10 prosent, men 20 prosent hvis pliktig selvangivelse heller ikke var levert det foregående året. Forhøyelse skulle ikke foretas når manglende levering av selvangivelsen skyldtes sykdom, alderdom, ulykke eller annen særlig årsak som ikke kunne legges skattyter til last. Det skulle heller ikke foretas forhøyelser når skattyter ble ilagt tilleggsskatt.

Slik reglene for forhøyelse var utformet, skulle inntektstillegg også gjennomføres ved forsinket levering av selvangivelsen. Tillegget kunne imidlertid gi et betydelig skattebeløp, og ligningsmyndighetene kviet seg ofte for å bruke dem. Reglene ble derfor gjort mer fleksible, slik at reaksjonen bedre kunne tilpasses forholdene i det enkelte tilfelle, enten ved å unnlate tillegg eller beregne tillegget etter en lavere sats.

I forarbeidene til ligningsloven, Ot.prp. nr. 29 (1978–79), uttalte Finansdepartementet at det er betydelig forskjell på å levere selvangivelsen for sent og det å unnlate å levere pliktig selvangivelse. Departementet foreslo derfor nye regler om forsinkelsesavgift ved oversittelse av fristen for levering av selvangivelse og årsoppgave. Etter departementets oppfatning skulle avgiften anses som en reaksjon mot forsinkelsen, og beregnes i prosent av inntekten og formuen. I tillegg til at en slik ordning ville bli enkel å praktisere, ville den medføre at de ansettelse som fremgikk av skatteseddelen, skattelister og ligningsattester ga et riktigere uttrykk for skattyters virkelige formue og inntekt. Avgiften ville også kunne fremkomme som en egen post på skatteseddelen slik at skattyter ble klar over hva forsinkelsen hadde kostet ham. Når det gjaldt unnlattelse av å levere pliktig selvangivelse eller årsoppgave, mente departementet at dette kunne sidestilles med levering av uriktige eller ufullstendige oppgaver. Et nytt system for beregning av tilleggsskatt ved begge typer overtredelser ble derfor foreslått.

#### *Reaksjoner ved uriktige eller ufullstendige opplysninger*

Regler om administrative reaksjoner overfor skattytere som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, kom inn i skattelovene ved lov 22. februar 1921.

Hvis skattyter i selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring til noen ligningsmyndighet, ga uriktige eller ufullstendige opplysninger som kunne føre til iligning av for lav skatt, var det adgang til å beregne dobbel skatt. I praksis ble tilleggsskatten ofte beregnet med 25, 50 eller 75 prosent av den skatt som skattyter hadde eller kunne ha unndratt. Ileggelse av tilleggsskatt forutsatte at skattyter hadde gjort seg skyldig i straffbar overtredelse av reglene om oppgaveplikt, og at forholdet falt inn under straffebestemmelsen i skatteloven. Dette innebar at det måtte foreligge forsett eller grov uaktsomhet i strafferettslig forstand. Bevisbyrden for den subjektive skyld påhvilde ligningsmyndighetene, og det skulle mye til før lovens krav til bevis var oppfylt. Det var ikke hjemmel for å ilegge tilleggsskatt ved simpel uaktsomhet.

Ved lov 8. februar 1950 ble reglene endret, slik at tilleggsskatt skulle beregnes i ethvert tilfelle hvor skattyters forhold kunne karakteriseres som uaktsomt. Tilleggsskattesatsene ble satt til inntil 50 prosent ved simpel uaktsomhet og inntil 100 prosent ved forsettlig eller grov uaktsom overtredelse. Samtidig ble også straffebestemmelsene i skatteloven

endret. Endringene tok sikte på at det skulle reageres skarpere enn tidligere på overtredelser av skattelovgivningen. Blant annet ble strafferammen for de grovere forseelser betraktelig utvidet og flere handlinger eller unnlattelser som tidligere ikke hadde vært belagt med straff, ble trukket inn under det straffbare området. Under behandlingen av de skjerpede regler for straff og tilleggsskatt ble behovet for å motvirke skatteunndragelser gjennom både straff og administrative reaksjoner sterkt understreket av Stortinget.

I forarbeidene til ligningsloven, Ot.prp. nr. 29 (1978–79), uttalte Finansdepartementet at den daværende ordningen med tilleggsskatt hadde hatt stor betydning i bekjempelsen av skatteunndragelser, men at adgangen til å ilegge tilleggsskatt ikke hadde vært utnyttet i den grad det hadde vært grunnlag for. En årsak til dette var etter departementets oppfatning vanskelighetene med å fastslå graden av skyld hos skattyter og at likheten med straff førte til en forsiktig anvendelse av reaksjonene, samt et krav til bevisets styrke som langt på vei var det samme som ble stilt til fellende bevis i straffesaker. Etter departementets mening burde tilleggsskattens karakter av straff fjernes, og reglene utformes slik at de ble enklere å anvende. Tilleggsskatten burde først og fremst være en reaksjon mot at skattyter hadde gitt uriktige eller ufullstendige oppgaver og opplysninger til ligningsmyndighetene. Da det offentlige påføres betydelige utgifter til kontroll og undersøkelser mv. som følge av uriktige og ufullstendige oppgaver, burde utgiftene etter departementets syn i en viss utstrekning belastes dem som har gitt slike oppgaver. Ved fastsettelsen av dette refusjonsbeløpet mente departementet at det burde legges større vekt på størrelsen av de unndratte beløp, og mindre vekt på graden av skyld. På denne bakgrunn ble et nytt system med forenklet bevistema og standardiserte satser for tilleggsskatt foreslått. Samtidig ble satsen redusert fra 100 prosent, som var maksimumssatsen etter skatteloven, til maksimum 30 prosent, med en forutsetning om hyppigere bruk av straffereaksjoner mot skatteunndragelser. Forslaget til straffebestemmelser i ligningsloven bygget i stor grad på de dagjeldende bestemmelser i skatteloven, da disse ble ansett tilstrekkelige.

Ligningsloven, herunder de den gang nye reglene om tilleggsskatt, ble vedtatt 13. juni 1980. Det ble etter hvert klart at politi og påtalemyndighet ikke var tilstrekkelig rustet til å gjennomføre en så kraftig økning i antall straffefølgninger som ligningsloven forutsatte. Dermed falt det vesentligste grunnlag for den sterke reduksjon av tilleggsskattesatsen bort. Etter ønske fra blant annet Stortingets

finanskomité ble bestemmelsene om tilleggsskatt holdt utenfor da ligningsloven for øvrig trådte i kraft 1. januar 1984. I stedet ble skattelovens bestemmelser om tilleggsskatt opp til 100 prosent basert på en skyldvurdering, opprettholdt inntil videre.

Reglene om tilleggsskatt ble på nytt foreslått endret i Ot.prp. nr. 55 (1985–86). Det tidligere forslaget om 30 prosent tilleggsskatt av den skatt som var eller kunne vært unndratt i tilfeller hvor skattyter hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, ble opprettholdt. For å øke den preventive virkning ble det i tillegg foreslått en ordning med ekstra tilleggsskatt på inntil 30 prosent når skattyter hadde utvist forsett eller grov uaktsomhet i for-

bindelse med avgivelsen av de ufullstendige eller uriktige opplysningene. Etter Finansdepartementets syn ville en maksimumssats på 60 prosent sikre en tilstrekkelig administrativ reaksjon i saker som politi og påtalemyndighet ikke hadde kapasitet til å behandle, samtidig som satsnivået ikke kom i konflikt med vesentlige rettssikkerhetshensyn. Departementet understreket at ordningen ikke skulle tre istedenfor straffeforfølgning i grovere skatteunndragelsessaker, men at det i utformingen av det nye systemet var lagt vekt på at de administrative og strafferettslige reaksjoner skulle være tilpasset hverandre. Reglene ble vedtatt 20. juni 1986 og trådte i kraft 1. januar 1987 med en særskilt overgangsordning.

## 4 Gjeldende rett

### 4.1 Innledning

---

Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) har regler om utligning av skatt og trygdeavgift, jf. § 1-1. Gjennom lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) er ligningsloven også gitt delvis anvendelse ved fastsetting av arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven § 24-4. Lov 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven), med unntak av kapittel VII om forskrifter, gjelder ikke for ligningsmyndighetenes arbeid med utligning av skatt og trygdeavgift, jf. ligningsloven § 1-2. Nedenfor følger en kort oversikt over de reglene i ligningsloven som er av betydning for departementets forslag.

### 4.2 Opplysningsplikt og selvangivelsesplikt

---

Hovedregelen om skattyters opplysningsplikt følger av ligningsloven § 4-1. Regelen er generelt utformet og bestemmer at «den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel, skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt.» Skattyter skal også «gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er klar over.» Regelen forutsetter at skattyter skal gi opplysningene uoppfordret. Skattyter har på denne bakgrunn et ansvar for at hans eller hennes sak er tilstrekkelig opplyst. Dette i motsetning til hovedregelen i forvaltningsloven, som bestemmer at forvaltningen selv har ansvaret for at saken er så godt opplyst som mulig, jf. forvaltningsloven § 17.

Plikten til å levere selvangivelse følger av ligningsloven § 4-2. Plikten gjelder for den som har hatt formue eller inntekt som han er skattepliktig for her i landet, jf. § 4-2 nr. 1 bokstav a. Etter § 4-4 nr. 1 plikter alle som driver virksomhet eller utleie av fast eiendom, uoppfordret å sende inn næringsoppgave sammen med selvangivelsen.

Forhåndsutfylt selvangivelse ble innført fra inntektsåret 2000, jf. § 4-3 nr. 1. Nærmere regler om ordningen er gitt i forskrift 22. desember 2000 nr. 1569 om forhåndsutfylt selvangivelse. Til og med

inntektsåret 2006 ble forhåndsutfylt selvangivelse sendt til alle lønnstakere, pensjonister og deltakere i deltakerlignede selvskaper. Fra og med inntektsåret 2007 ble ordningen utvidet til å omfatte personlig næringsdrivende (enkeltpersonforetak).

I utgangspunktet har alle skattytere plikt til å levere selvangivelsen. Fra og med inntektsåret 2007 ble det imidlertid innført et fritak fra plikten til å levere selvangivelse for skattytere som mottar en fullstendig og korrekt forhåndsutfylt selvangivelse. Skattytere som ikke har levert en korrigert selvangivelse innen leveringsfristens utløp, anses å ha godkjent innholdet og dermed levert selvangivelsen med de opplysningene som er forhåndsutfylt.

Etter ligningsloven § 4-5 nr. 5 første punktum skal selvangivelse og andre pliktige oppgaver underskrives av den som skal levere oppgavene. Likestilt med underskrift er skattyters fødselsnummer og PIN-koden som alle får tilsendt fra skatteetaten.

Tidligere skulle selvangivelsen med pliktige vedlegg leveres til ligningskontoret for den eller de kommuner hvor skattyter var skattepliktig. I forbindelse med reorganiseringen av skatteetaten, som trådte i kraft 1. januar 2008, ble ligningsloven § 4-6 endret. Etter endringen skal selvangivelsen leveres til skattekontoret, det vil si til et hvilket som helst av skatteetatens kontorsteder. Skattytere som tidligere måtte levere selvangivelse til flere ligningskontorer, kan nå levere selvangivelsen ett sted. Med hjemmel i § 4-5 nr. 6 er det i forskrift 22. desember 2000 nr. 1569 om forhåndsutfylt selvangivelse § 2 slått fast at forhåndsutfylt selvangivelse kan leveres elektronisk. Også næringsdrivende kan levere selvangivelsen elektronisk, via Altinn.

I forbindelse med at ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse ble utvidet til å omfatte personlig næringsdrivende, ble leveringsfristene justert noe. Etter endringen skal alle selskaper og innehavere av enkeltpersonforetak som hovedregel levere selvangivelsen innen utgangen av mai i året etter inntektsåret, jf. ligningsloven § 4-7 nr. 1 bokstav a. Alle andre skattytere, inkludert personlig næringsdrivende som leverer selvangivelsen på papir, har leveringsfrist innen utgangen av april, jf. § 4-7 nr. 1 bokstav b.



### 4.3 Tredjepartsoppgaver

Etter ligningsloven kapittel 6 har en rekke instanser (tredjeparter) plikt til ukrevet å innberette opplysninger om andre skattytere til ligningsmyndighetene. Eksempler på slike oppgavegivere er arbeidsgivere, oppdragsgivere, pensjonsinnsretninger, banker, forsikringsselskaper, barnehager, skolefritidsordninger, boligsameier og boligselskap.

I tillegg til den plikt ulike tredjeparter har til uoppfordret å gi opplysninger om andres skattemessige forhold, kan ligningsmyndighetene i en rekke tilfeller kreve nærmere bestemte opplysninger utlevert. Etter krav fra ligningsmyndighetene har for eksempel næringsdrivende plikt til å gi opplysninger om sitt mellomværende med andre næringsdrivende, jf. § 6-3 nr. 1. Andre offentlige myndigheter har etter § 6-13 nr. 1 i utgangspunktet plikt til å gi opplysninger når ligningsmyndighetene ber om det. Plikten til å gi opplysninger begrenses av forvaltningsloven § 13 bokstav f annet ledd som sier at taushetsplikten går foran opplysningsplikten etter andre lover, med mindre vedkommende bestemmelse fastsetter eller klart forutsetter at taushetsplikten skal vike. Av ligningsloven § 6-13 nr. 2 følger blant annet at myndigheter som fastsetter eller innkrever skatt, toll eller avgifter, og trygde- og tilskuddsmyndigheter mv. skal gi nærmere bestemte opplysninger til ligningsmyndighetene uten hinder av taushetsplikten.

### 4.4 Kontroll

Etter ligningsloven § 4-8 kan ligningsmyndighetene oppfordre skattyter til å gi opplysninger om nærmere angitte økonomiske og andre forhold av betydning for kontrollen mv. Unnlatelse av å etterkomme en slik oppfordring er ikke straffesanksjonert. Derimot kan skattyters oppgaver settes til side, og skattyter kan skjønnsignes, jf. § 8-2 nr. 2. Skattyter kan ikke kreve å få sin klage behandlet hvis han eller hun har unnlatt å gi opplysninger som ligningsmyndighetene spesielt har bedt om, jf. § 9-2 nr. 7 bokstav b.

I ligningsloven § 4-10 er det nedfelt regler om plikt for selvangivelsespliktige, etter pålegg fra ligningsmyndighetene, til å legge fram, utlevere eller sende inn nærmere angitte dokumenter. Plikten gjelder uavhengig av skattyters taushetsplikt. Etter samme bestemmelse bokstav b har ligningsmyndighetene adgang til å foreta befarings- og besiktigelser mv. Utleveringsplikten etter § 4-10 gjelder også for elektroniske dokumenter. Skattyter som ikke

følger et slikt pålegg risikerer skjønnsligning, jf. § 8-2 nr. 2, og bortfall av klageretten, jf. § 9-2 nr. 7 bokstav c. Unnlatelse av å følge et pålegg er straffbart etter § 12-1 nr. 1 bokstav d, dersom unnlatelsen anses å være vesentlig.

Bestemmelser om kontrollundersøkelser hos tredjeparter er gitt i ligningsloven § 6-15. Etter bestemmelsens nr. 1 er det adgang til å foreta kontrollundersøkelse hos tredjeparter som har opplysningsplikt etter reglene i kapittel 6. Bestemmelsens nr. 2 gir nærmere regler om hvilke dokumenter ligningsmyndighetene kan kreve innsyn i, og på hvilken måte dette kan skje. Ligningsmyndighetene kan pålegge den som ikke har etterkommet plikten til å gi oppgave eller opplysning eller adgang til kontrollundersøkelse etter kapittel 6, å oppfylle sin plikt under en daglig løpende tvangsmulkt, jf. ligningsloven § 10-6. Unnlatelse av å følge et pålegg er straffbart etter ligningsloven § 12-1 nr.1 bokstav d, dersom unnlatelsen anses å være vesentlig.

### 4.5 Ligningen

Etter omorganiseringen av skatteetaten består ligningsmyndighetene av skattekontorer, skatteklagenemnder, Skattedirektoratet og Riksskattenemnda.

Etter ligningsloven § 8-4 nr. 1 treffer skattekontoret alle avgjørelser vedrørende ligningen som ikke i lov eller forskrift er lagt til annen ligningsmyndighet. Dette innebærer at også avgjørelse om ilegelse av tilleggsskatt treffes av skattekontoret i første instans. Det er ligningsmyndighetene som avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn ved ligningen, jf. § 8-1 nr. 1.

Hvis ligningsmyndighetene finner at skattyters oppgaver er uriktige eller ufullstendige, kan de etter ligningsloven § 8-1 nr. 1 annet punktum endre, tilføye eller utelate poster. Hvis skattyters oppgaver ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge ligningen på, kan ligningsmyndighetene sette oppgavene til side og fastsette grunnlaget for ligningen ved skjønn, jf. § 8-2 nr. 1. Som nevnt i punkt 4.4 kan skattyters oppgaver også settes til side hvis skattyter ikke gir de opplysninger som ligningsmyndighetene har bedt om, eller medvirker til undersøkelse. Dessuten skal grunnlaget for ligningen fastsettes ved skjønn hvis skattyter ikke har levert pliktig selvangivelse, næringsoppgave eller utenlandsoppgave. Når ligningsmyndighetene vurderer å fravike eller sette til side skattyters oppgaver, skal skattyter varsles om dette og gis en passende frist for å uttale seg, jf. § 8-3 nr. 1.

## 4.6 Klage og endring av ligning

I forbindelse med reorganiseringen av skatteetaten er det innført en ny klage- og nemndsstruktur på ligningsområdet. Etter ligningsloven § 9-2 nr. 1 bokstav a kan skattyter klage til skattekontoret over ligningen. Skattekontorene har en generell adgang til å endre egne avgjørelser truffet under ordinær ligning og forhåndsligning. Dersom skattekontoret ikke endrer sitt vedtak, kan skattyter klage til skatteklagenemnda, som er siste ordinære klageinstans. En klage kan ikke behandles som klagesak dersom det har gått mer enn ett år siden ligningen ble lagt ut eller vedtak ble truffet, jf. § 9-2 nr. 9. Etter utløpet av ettårsfristen må skattekontoret av eget tiltak vurdere om saken skal bringes inn for skatteklagenemnda.

Skattekontoret kan også endre avgjørelser under ordinær ligning eller forhåndsligning på eget initiativ, både til skattyters gunst og ugunst, jf. § 9-5 nr. 1 bokstav a. Skattyter kan klage til skatteklagenemnda over skattekontorets vedtak i endringssak, jf. § 9-2 nr. 1 bokstav b.

Skattedirektoratet har en begrenset adgang til å bringe skatteklagenemndenes avgjørelser inn for overprøving av en landsdekkende nemnd: Riksskattenemnda. Skattyterne har ingen tilsvarende adgang til å klage til Riksskattenemnda.

Fristen for å klage over ligningen er i utgangspunktet tre uker etter at ligningen ble kunngjort, jf. § 9-2 nr. 4. Det følger av § 9-6 hvilke frister som gjelder for endring av ligning. Hovedregelen er at spørsmål om endring av ligningen ikke kan tas opp mer enn ti år etter inntektsåret. Er endringen til skattyters ugunst, er fristen to år med mindre skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Fristen er da ti år. Fristen er tre år dersom endringen gjelder ligningsmyndighetenes skjønnsmessige fastsetting eller rettsanvendelse, og det faktiske grunnlaget for den tidligere avgjørelsen ikke var uriktig eller ufullstendig.

## 4.7 Forsinkelsesavgift og tilleggsskatt

### 4.7.1 Forsinkelsesavgift

Leverer skattyter selvangivelse, næringsoppgave eller selskapsoppgave med vedlegg for sent, skal han betale en forsinkelsesavgift, jf. ligningsloven § 10-1 nr. 1. Hvorvidt det foreligger forsinkelse, avgjøres ut i fra leveringsfristen for den enkelte oppgave, jf. §§ 4-7 og 4-9. Leverer ikke skattyter de plik-

tige oppgavene i løpet av selve ligningsbehandlingen, skal det ilegges tilleggsskatt og ikke forsinkelsesavgift, se punkt 4.7.2. Ilagt tilleggsskatt skal imidlertid omgjøres til forsinkelsesavgift dersom manglende selvangivelse, næringsoppgave eller selskapsoppgave med vedlegg kommer inn til ligningsmyndighetene etter at ligningsbehandlingen er avsluttet, men før klagefristenes utløp, jf. § 10-5. Som følge av ordningen med leveringsfritak for lønnstakere og pensjonister, ilegges ikke forsinkelsesavgift for denne gruppen.

Forsinkelsesavgiften skal beregnes på grunnlag av den samlede formue og inntekt ved ligningen, jf. § 10-1 nr. 1. Uavhengig av forsinkelsens lengde skal det alltid beregnes forsinkelsesavgift med én promille av skattyters nettoformue. I tillegg skal det beregnes forsinkelsesavgift av skattyters nettoinntekt avhengig av forsinkelsens lengde. Er forsinkelsen under én måned skal det beregnes forsinkelsesavgift med to promille av nettoinntekten, er forsinkelsen over én måned skal det beregnes forsinkelsesavgift med én prosent av nettoinntekten, og når forsinkelsen er over to måneder skal det beregnes forsinkelsesavgift med to prosent av nettoinntekten. Avgiften skal ikke settes lavere enn 200 kroner, og skal, når forsinkelsen ikke er over én måned, begrenses oppad til 10 000 kroner. Ved forsinkelse over én måned er det ingen begrensning på forsinkelsesavgiftens størrelse.

Det skal ikke beregnes forsinkelsesavgift dersom skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av egen sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen særlig årsak som ikke kan legges skattyter til last, jf. § 10-1 nr. 3. Skattyter må selv gjøre rede for de grunner som er årsak til den forsinkede leveringen, da ligningsmyndighetene ikke har noen selvstendig undersøkelsesplikt om dette. Ligningsloven pålegger ikke ligningsmyndighetene noen plikt til å varsle skattyter om bruk av forsinkelsesavgift. I praksis er det likevel lagt til grunn at ligningsmyndighetene bør opplyse om reglene, eksempelvis der hvor skattyter tilskrives om ikke innkomne oppgaver.

### 4.7.2 Tilleggsskatt

Etter ligningsloven § 10-2 nr. 1 skal skattyter ilegges tilleggsskatt når vedkommende i selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig forklaring har gitt uriktig eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, og dette har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Det skal også ilegges tilleggsskatt når skattyter har unnlatt å levere pliktig selvangivelse eller næringsoppgave, jf. § 10-2 nr. 2, med mindre

skattyter er lønnstaker eller pensjonist og omfattes av ordningen med leveringsfritak for selvangivelsen. Tilleggsskatt skal likevel ikke fastsettes dersom det foreligger unnskyldelige forhold eller noen av de øvrige unntaksbestemmelsene i § 10-3 kommer til anvendelse.

Tilleggsskatten fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne vært unndratt. Har skattyter unnlatt å levere pliktig selvangivelse eller næringsoppgave, skal tilleggsskatten beregnes av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen. Den ordinære satsen er 30 prosent, både ved unnlatt levering av selvangivelse mv. og når skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelse, klage mv.

Etter § 10-4 nr. 1 tredje punktum skal satsen være 15 prosent «når de uriktige eller ufullstendige opplysninger gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter kapittel 6 eller gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over.» Etter langvarig og fast ligningspraksis fikk ikke 15 prosentsatsen anvendelse ved unnlatt levering av selvangivelsen. I Rt. 2006 side 1601 kom imidlertid Høyesterett til at dette bygget på en uriktig lovforståelse. Retten viser til begrunnelsen i Ot.prp. nr. 29 (1978–79) for innføringen av satsen på 15 prosent, og mener at denne bekrefter at lovgiver har ment at den lavere satsen også skal gjelde i tilfeller av ikke levert selvangivelse, såfremt ligningsmyndighetene gjennom de påbudte kontrollordningene likevel var i besittelse av de korrekte og fullstendige opplysningene. Etter Høyesteretts syn kan en entydig ligningspraksis ikke forhindre at den tolkning som fremstår som den riktige, blir lagt til grunn når dette er til fordel for skattyter. Ligningspraksis er etter dette endret slik at tilleggsskatt kan beregnes med 15 prosent også ved unnlatt levering av selvangivelsen.

Har skattyter forsettlig eller grovt uaktsomt gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, kan tilleggsskatt beregnes med inntil 60 prosent. Loven oppstiller ingen øvre beløpsgrense for tilleggsskatt, og beløpet kan derfor bli svært høyt. I praksis ilegges forhøyet tilleggsskatt med enten 60 eller 45 prosent. Valg av sats er avhengig av størrelsen på det unndratte beløp og graden av skyld. Ved gjentakelse benyttes som hovedregel 60 prosent. Tilleggsskatt beregnes ikke med forhøyet sats ved unnlatt levering av selvangivelsen.

Etter unntaksbestemmelsen i § 10-3 skal tilleggsskatt ikke ilegges på grunnlag av åpenbare regne- og skrivefeil i skattyters oppgaver, eller når tilleggsskatten i alt vil bli under 400 kroner. Tilleggsskatt skal heller ikke ilegges «når skattyterens

forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak som ikke kan legges ham til last». Departementet foreslo opprinnelig, i Ot.prp. nr. 29 (1978–79), at det måtte foreligge «andre særlige forhold», men finanskomiteen endret dette ved å ta ut ordet «særlige». En enstemmig finanskomité uttalte at også andre årsaker (enn sykdom, alderdom og uerfarenhet) kan tilsi at tilleggsskatt frafalles i det enkelte individuelle tilfellet, og at ordningen derfor må praktiseres med varsomhet.

Før tilleggsskatt fastsettes, skal skattyter varsles med en passende frist for å uttale seg, jf. ligningsloven § 10-2 nr. 5. Et varsel om tilleggsskatt må blant annet angi hvilke poster som ligningsmyndighetene overveier å beregne tilleggsskatt av. I tillegg bør skattyter gjøres kjent med ligningslovens regler om tilleggsskatt og de aktuelle rettigheter etter EMK. Når tilleggsskatt ilegges eller fastholdes i klage- eller endringssak, får skattyter en skriftlig begrunnelse for vedtaket.

Tilleggsskatt kan fastsettes innenfor fristene i ligningsloven § 9-6, det vil si de samme fristene som regulerer når det er anledning til å ta opp spørsmål om endring av ligning, jf. § 10-2 nr. 6 første punktum. Etter annet punktum kan tilleggsskatt fastsettes samtidig med den skatt den skal beregnes av, eller ved en senere særskilt fastsetting.

Skattyter kan bringe et vedtak om tilleggsskatt inn for domstolene ved sivilt søksmål mot staten, på samme måte som et ordinært ligningsvedtak om fastsetting av inntekt og formue kan bringes inn for domstolene. I ligningsloven § 11-1 nr. 5 er det gitt nærmere frister for et slikt søksmål.

## 4.8 Straff

Ligningsloven kapittel 12 har regler om straffbare overtredelser av ligningsloven. Reglene gjelder også for arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven § 24-4 femte ledd.

Den som gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstår eller bør forstå at dette kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler, kan straffes etter § 12-1 nr. 1 bokstav a. Uriktige eller ufullstendige opplysninger tolkes i denne sammenheng på samme måte som det tilsvarende vilkåret for tilleggsskatt i § 10-2 nr. 1. Det er ikke noe krav om at skattekreditorene faktisk har lidt et tap som følge av at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Opplysningene må være gitt til ligningsmyndighetene. Fullstendig unnlattelse av å gi oppgaver eller opplysninger ram-

mes ikke av dette straffalternativet, men av § 12-1 nr. 1 bokstav d, se nedenfor.

Etter § 12-1 nr. 1 bokstav b rammes den som utferdiger uriktig dokument når han forstår eller bør forstå at dokumentet er egnet for å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Det er et vilkår for straff at utstederen av dokumentet forsto eller burde ha forstått at dette var egnet som legitimasjon for å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Straffbarheten er således ikke betinget av at dokumentet faktisk er brukt som legitimasjon overfor ligningsmyndighetene.

Den som på annen måte vesentlig overtrer bestemmelse gitt i eller i medhold av ligningsloven kan straffes for skattesvik etter § 12-1 nr. 1 bokstav d. Etter dette straffalternativet er det ikke noe vilkår at gjerningspersonen har eller burde ha forstått at handlingen kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Et praktisk eksempel på forhold som rammes av denne bestemmelsen, er at skattyter unnlater å levere selvangivelsen.

For at straff skal kunne idømmes etter ligningsloven § 12-1 må gjerningspersonen i utgangspunktet ha handlet forsettlig eller grovt uaktsomt. Strafferammen etter § 12-1 er bøter eller fengsel i inntil 2 år. Medvirkning straffes på samme måte.

Grovt skattesvik etter § 12-2 straffes med bøter eller fengsel inntil 6 år. Medvirkning straffes på samme måte. Om skattesviket skal anses som grovt, beror på en samlet vurdering av alle relevante omstendigheter.

I Ot.prp. nr. 22 (2008–2009), som ble fremmet 19. desember 2008, foreslår regjeringen blant annet å innta bestemmelser om ordinært, grovt og grovt uaktsomt skattesvik i straffeloven. Bestemmelsene

foreslås tatt inn i ny straffelov §§ 378-380 og skal erstatte straffebestemmelsene mot de alvorligste skatte- og avgiftssvik i spesiallovgivningen.

Straffbare overtredelser av skatte- og avgiftslovgivningen er undergitt offentlig påtale, jf. straffeloven § 77. Påtalemyndigheten vil vanligvis ikke innlede noen straffeforfølgning med mindre det foreligger en anmeldelse fra skatte- og avgiftsmyndighetene. For å sikre en mest mulig ensartet praksis for anmeldelse fra skatteetaten, har Skattedirektoratet fastsatt en instruks om anmeldelse til påtalemyndigheten.

Inntil Høyesteretts avgjørelser i 2002 ble reglene om tilleggsskatt og straff praktisert slik at en skattyter både kunne ilegges tilleggsskatt og straffeforfølges for det samme forholdet. Etter at Høyesterett i Rt. 2002 side 497 og 557 slo fast at forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i EMK protokoll nr. 7 artikkel 4 var til hinder for slik parallell sanksjonsbruk, måtte ligningsmyndighetene velge om de skulle ilegge en skattyter tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 eller anmelde vedkommende til politi- og påtalemyndigheten for overtredelse av § 12-1.

Spørsmålet om bruk av både tilleggsskatt og straff ble vurdert på nytt av Høyesterett i Rt. 2006 side 1409. Høyesterett kom her til at ileggelse av 30 prosent tilleggsskatt for unnlatt levering av pliktig selvangivelse ikke stenger for etterfølgende straffeforfølgning for grovt skattesvik. To nylig avsatte avgjørelser fra Den europeiske menneskerettsdomstol har imidlertid skapt usikkerhet om ileggelse av tilleggsskatt stenger for senere straffeforfølgning for samme forhold, se nærmere om dette i punkt 5.3.

## 5 Tilleggsskatt, straff og forholdet til Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK)

### 5.1 Innledning

Ved lov 21. mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven) ble Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) med tilleggsprotokoller inkorporert i norsk lovgivning. Formålet med menneskerettsloven er å styrke menneskerettighetenes stilling i norsk rett. Loven sier uttrykkelig at EMK skal gjelde som norsk lov og ved motstrid ha forrang foran annen norsk lovgivning.

De senere årene har EMK med protokoller fått stor betydning for ileggelse av tilleggsskatt etter norsk intern rett. Høyesterett har i flere saker vurdert forholdet mellom tilleggsskatt, straff og EMK, og avgjørelsene har fått konsekvenser for ligningsmyndighetenes bruk av tilleggsskatt og valg av sanksjonsform ved skatteunndragelser. Departementet anser det hensiktsmessig å gi en oversikt over de mest sentrale avgjørelsene. For en mer utfyllende beskrivelse av konvensjonen og avgjørelser fra Den europeiske menneskerettsdomstolen vises til NOU 2003: 7 Tilleggsskatt m.m.

### 5.2 EMK artikkel 6

EMK artikkel 6 gjelder retten til en rettferdig rettergang. EMK artikkel 6 nr. 1 fastsetter grunnprinsippene for en rettferdig rettergang og gjelder både sivile saker og straffesaker. EMK artikkel 6 nr. 2 og 3 presiserer visse minimumsrettigheter og gjelder bare i saker som innebærer en straffesiktelse. I forvaltningssaker får bestemmelsen særlig betydning der det foreligger en straffesiktelse i konvensjonens forstand.

Spørsmålet om EMK artikkel 6 kommer til anvendelse ved ileggelse av tilleggsskatt, ble første gang vurdert av Høyesterett i Rt. 2000 side 996. Saken gjaldt spørsmålet om ileggelse av forhøyet tilleggsskatt med 60 prosent etter ligningsloven § 10-2 nr. 1, jf. § 10-4 nr. 1, var skjedd i strid med EMK. Nærmere bestemt gjaldt saken om slik tilleggsskatt er å anse som straff etter EMK artikkel 6 nr. 1, og i så fall om denne bestemmelsen var krenket ved at sanksjonen ikke var ilagt innen rimelig

tid. Saken reiste også spørsmål om forbudet i EMK tilleggsprotokoll nr. 7 artikkel 4 mot å straffeforfølge samme person to ganger for samme straffbare handling, var krenket, se nedenfor.

Med utgangspunkt i de generelle kriterier som er nedfelt av Den europeiske menneskerettsdomstol, kom Høyesterett til at administrativ ileggelse av forhøyet tilleggsskatt for forsettlig eller grovt uaktomme forhold, må anses som en avgjørelse av en straffesiktelse etter EMK artikkel 6 nr. 1. Retten viste til at de sammenfallende objektive og subjektive vilkår for straff og ileggelse av forhøyet tilleggsskatt taler for at tilleggsskatt er å anse som en straffereaksjon. I tillegg mente retten at heller ikke den forhøyede tilleggsskattens innhold og alvor skiller seg vesentlig fra en straffereaksjon i form av bøter, bortsett fra at det ikke er adgang til å anvende subsidiær fengselsstraff. Den viste i denne sammenheng til at tilleggsskatten kan komme opp i et meget betydelig beløp da den fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne vært unndratt. Det forhold at forhøyet tilleggsskatt ikke har vært ansett som straff etter langvarig norsk rettstradisjon og praksis, ble ikke ansett å være avgjørende. Høyesterett tok i denne avgjørelsen ikke stilling til om artikkel 6 nr. 1 kommer til anvendelse ved ileggelse av 30 prosent og 15 prosent tilleggsskatt, da dette spørsmålet ikke var tema i saken. Retten uttalte imidlertid at flere av de momenter som medfører at forhøyet tilleggsskatt er å anse som straff, ikke i samme grad gjør seg gjeldende for den ordinære tilleggsskatten.

Spørsmålet om artikkel 6 også kommer til anvendelse ved ileggelse av ordinær tilleggsskatt, ble behandlet av Høyesterett i Rt. 2002 side 509. Saken gjaldt blant annet spørsmål om bevisføring i en sak om overprøving av et ligningsvedtak, og var et kjæremål over lagmannsrettens kjennelse om bevisavskjæring. Partene i saken var enige om at de aktuelle bevisene ikke kunne avskjæres dersom saken falt inn under anvendelsesområdet til artikkel 6 nr. 1. Høyesterett viste til at saken måtte avgjøres etter en totalvurdering av de kriterier som er utviklet av Den europeiske menneskerettsdomstol. Både karakteren av lovbruddet og ikke minst den nære sammenhengen mellom forhøyet tilleggsskatt og

straff som har samme objektive gjerningsinnhold, ble tillagt vesentlig vekt. I tillegg ble det pekt på at tilleggsskatten kan føre til en stor økonomisk byrde. Høyesterett la også vekt på at tilleggsskattereglene er allmenne og gjelder for alle borgere i deres egenskap av skattytere, og at reglenes formål i stor grad er å straffe klanderverdige handlemåter. Konklusjonen ble dermed at også bruk av ordinær tilleggsskatt med 30 prosent faller inn under virkeområdet for EMK artikkel 6 nr. 1.

EMK artikkel 6 nr. 1 innebærer at den som har en straffesiktelse mot seg, har et krav på adgang til domstolene. Bestemmelsen er ikke til hinder for at tilleggsskatt ilegges administrativt i første instans, så lenge det er mulig å få saken prøvd ved domstolene, jf. Den europeiske menneskerettsdomstols avgjørelse i saken *Bendenoun mot Frankrike* av 24. februar 1994 (12547/86) og Rt. 2000 side 996.

Artikkel 6 nr. 1 stiller videre krav om at det skal treffes en avgjørelse innen rimelig tid. Dette kravet setter grenser for hvor lang tid det kan gå fra en skattyter er siktet, normalt fra vedkommende har fått varsel om tilleggsskatt, til saken er endelig avgjort, enten ved endelig ligningsvedtak eller rettskraftig dom for forholdet. Hvor lang tid som kan gå uten at artikkel 6 nr. 1 er krenket, må avgjøres konkret i den enkelte sak. Relevante momenter er sakens kompleksitet og om tidsbruken skyldes skattyter eller myndighetene. Det vil være av særlig betydning om det finnes perioder av inaktivitet som ikke skyldes skattyter. I Rt. 2000 side 996 la Høyesterett til grunn at også inaktive perioder før skattyter ble siktet kan ha betydning for vurderingen av om avgjørelsen er truffet innen rimelig tid. Dersom tilleggsskattekravene blir tvangsinnfordret før saken er endelig avgjort, er det særlig strenge krav til hurtig saksbehandling, jf. Den europeiske menneskerettsdomstols avgjørelse i sakene *Janosevic mot Sverige* av 23. juli 2002 (34619/97) og *Västberga Taxi mot Sverige* av 23. juli 2002 (36985/97). I Rt. 2000 s. 996 ble saksbehandlingstiden for to ligninger på henholdsvis åtte og elleve år ikke ansett for å oppfylle kravet til avgjørelse innen rimelig tid. I Rt. 2004 s. 134 aksepterte Høyesterett etter en konkret vurdering av sakens kompleksitet og karakter, skattyternes forhold og myndighetenes tidsbruk en saksbehandlingstid på åtte år og seks måneder.

Artikkel 6 nr. 1 oppstiller også et generelt krav til rettferdig rettergang, noe som etter konvensjonspraksis blant annet innebærer at partene skal være likestilt under rettergangen, at tiltalte skal ha rett til å uttale seg og kommentere anførsler og bevis fra den annen side (kontradiksjon), og at en avgjørelse skal være tilstrekkelig begrunnet.

Vernet mot selvinkriminering er også innfortol-

ket i konvensjonens krav til en rettferdig rettergang. Dette vernet innebærer at den som er siktet, har rett til å forholde seg taus, og at vedkommende ikke plikter å bidra til at han eller hun blir straffet. Som nevnt ovenfor vil skattyteren normalt anses for å være siktet når vedkommende får varsel om tilleggsskatt. En praktisk konsekvens av dette er at skattyter ikke har opplysningsplikt om de forhold som omfattes av tilleggsskattevarselet, når han eller hun har mottatt dette.

Artikkel 6 nr. 2 fastslår at enhver som blir siktet for en straffbar handling, skal antas uskyldig inntil skyld er bevist etter loven. Denne bestemmelsen setter visse rammer for tvangsinnfordring av tilleggsskatt før saken er endelig avgjort, jf. Den europeiske menneskerettsdomstols avgjørelser i sakene *Janosevic mot Sverige* og *Västberga Taxi mot Sverige*. Det er ikke noe forbud mot tvangsinnfordringstiltak før saken er endelig avgjort, men innkrevingsmyndighetene må vise tilbakeholdenhet under innkrevingen. Etter departementets syn må innkrevingsmyndighetene særlig være tilbakeholdne med innfordringstiltak som kan være vanskelig å reversere i ettertid, typisk fullført tvangsauksjon.

I artikkel 6 nr. 3 er det angitt noen minimumsrettigheter som gjelder for straffesaker. Disse er å anse som presiseringer av prinsippet om rettferdig rettergang, og oppregningen er dermed ikke uttømmende. Rettighetene innebærer blant annet retten til å bli informert straks om anklagen på et språk han eller hun forstår, retten til tilstrekkelig tid og muligheter til å forberede sitt forsvar, retten til å la seg bistå av forsvarer etter eget valg og på statens bekostning dersom den siktede ikke selv har midler til å betale for bistanden, når dette er påkrevet i rettferdighetens interesse, retten til å avhøre og føre vitner og retten til å la seg bistå av tolk.

Flere av rettighetene i EMK artikkel 6 er beregnet på den rettslige behandlingen av en straffesak, og kan ikke påberopes under den administrative behandlingen av en sak. Dette vil for eksempel gjelde kravet om offentlig rettergang og kravet om offentlig avsigelse av dommen. Den nærmere avgrensningen av hvilke rettigheter som kan påberopes under den administrative behandlingen av en tilleggsskattesak, må i siste instans fastsettes av domstolene.

Dersom konvensjonens krav ikke er overholdt, har skattyteren krav på et effektivt rettsmiddel («an effective remedy») etter artikkel 13. Det vil variere hva som i det enkelte tilfelle er et effektivt rettsmiddel. I Rt. 2000 side 996 uttalte Høyesterett at en krenkelse kan medføre gjenopptagelse av straffesak, nedsettelse av straff, hel eller delvis underkjenning av forvaltningsvedtak, erstatning eller opp-

reisning fra det offentlige eller en kombinasjon av slike rettsvirkninger.

### 5.3 EMK protokoll nr. 7 artikkel 4

EMK protokoll nr. 7 artikkel 4 (P 7-4) inneholder et forbud mot at noen forfølges strafferettslig på ny for en handling som han allerede er endelig dømt eller frifunnet for i vedkommende stat. Bestemmelsen oppstiller et forbud mot gjentatt straffeforfølgning og forplikter medlemsstatene til å gi avgjørelser i straffesaker negativ materiell rettskraft. Den er likevel ikke til hinder for gjenopptakelse i samsvar med vedkommende stats lov og rettergangsordning i straffesaker, jf. annet ledd. Bestemmelsens formål er å forhindre en ny rettsforfølgning for et forhold som gjerningsmannen hadde en berettiget forventning om å være ferdig med. P 7-4 regulerer ikke størrelsen på straffen, og statene står fritt til å avgjøre hvilken strafferamme og hvilke straffeformer som kan anvendes hver for seg eller samlet. Bestemmelsen regulerer heller ikke hvordan den samlede sanksjonen settes sammen av ulike straffarter.

Avgjørende for om forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i P 7-4 er krenket, er om den nye forfølgningen gjelder samme straffbare forhold som den første forfølgningen. Spørsmålet om forbudet er til hinder for at ligningsmyndighetene ilegger tilleggsskatt etter at skattyter er endelig frifunnet eller straffet for det samme forholdet, ble første gang vurdert av Høyesterett i Rt. 2000 side 996. Skattyter ble ilagt forhøyet tilleggsskatt for inntektsåret 1987 etter at han var rettskraftig straffedømt for forsettlig skatteunndragelse for det samme inntektsåret. I dommen uttaler retten at det følger direkte av ordlyden i P 7-4 at den sanksjonen som utløser forbudet mot dobbeltstraff, må være ilagt i straffesaksformer etter intern rett. Retten mente derfor at bestemmelsen ikke er til hinder for at det for det samme forholdet først reageres med en administrativt fastsatt sanksjon av straffekarakter, som for eksempel forhøyet tilleggsskatt, og deretter reises ordinær straffesak. Når det gjelder den motsatte situasjonen – at forhøyet tilleggsskatt ilegges etter rettskraftig dom i straffesak – fant Høyesterett at rettsstillingen etter Den europeiske menneskerettsdomstolens praksis var usikker. Retten fant ikke grunn til å ta stilling til spørsmålet, fordi tilleggsskatten måtte falle bort som følge av at kravet om avgjørelse innen rimelig tid, var oversittet.

Spørsmålet om ilegelse av tilleggsskatt og straffeforfølgning for skattesvik for det samme forholdet er i strid med forbudet i P 7-4, ble igjen be-

handlet av Høyesterett i to plenumsavgjørelser i 2002. I Rt. 2002 side 557 var spørsmålet om en straffesak skal avvises når tiltalte allerede er ilagt forhøyet tilleggsskatt for å ha gitt uriktige og ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. Både flertallet og mindretallet kom til at en rettskraftig straffedom ikke bare beskytter mot en senere straffeforfølgning, men også beskytter mot senere ilegelse av forhøyet tilleggsskatt for det samme forholdet. Flertallets standpunkt er begrunnet med at forhøyet tilleggsskatt er en utpreget pønalt reaksjon, og at den som ilegges en slik sanksjon må anses som «punished ... for an offence» gjennom «criminal proceedings». Videre fant flertallet, ut fra det foreliggende rettskildematerialet, herunder formålsbetraktninger og en språklig analyse av P 7-4, at det ikke var tilstrekkelig grunnlag for å hevde at den avgjørelse som kan utløse forbudet mot gjentatt straffeforfølgning, må være truffet i en straffesak etter intern rett. Til støtte for denne forståelsen viste flertallet til Den europeiske menneskerettsdomstols avgjørelse i saken Fischer mot Østerrike av 29. mai 2001 (37950/97), hvor det uttales at rekkefølgen på avgjørelsene – om det er den administrative avgjørelsen eller straffedommen som kommer først – er uten betydning. På dette grunnlag konkluderte flertallet med at det ikke er adgang til å reise straffesak dersom det allerede foreligger en endelig avgjørelse om forhøyet tilleggsskatt for det samme forholdet.

I Rt. 2002 side 497 var spørsmålet det motsatte, nemlig om en person som har vært straffeforfulgt for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, senere kan ilegges forhøyet tilleggsskatt for det samme forholdet. I dommen viser Høyesterett til kjennelsen i ovennevnte sak der både flertallet og mindretallet kom til at en rettskraftig domfellelse eller frifinnelse i en straffesak for å ha unnlatt å gi opplysninger eller for å ha gitt uriktige opplysninger til ligningsmyndighetene, ikke bare beskytter mot ny straffeforfølgning, men også mot ilegelse av forhøyet tilleggsskatt. Retten fant det klart at vedtaket om tilleggsskatt for årene 1988 – 1991 gjaldt de samme straffbare forhold som straffesaken, og viste i denne forbindelse til at den objektive gjerningsbeskrivelsen i ligningsloven kapittel 12 og § 10-2 nr. 1 og de subjektive straffbarhetsbetingelsene i § 12-1 nr. 1 og § 10-4 nr. 1 var de samme. Vedtaket om forhøyet tilleggsskatt kunne derfor ikke opprettholdes for de forhold som var omfattet av straffesaken. Høyesterett tok ikke stilling til om den straffeforfølgning skattyter var blitt utsatt for, stengte for ordinær tilleggsskatt med inntil 30 prosent.

I Rt. 2004 side 645 la Høyesterett til grunn at og-

så ileggelse av ordinær tilleggsskatt med 30 prosent stenger for senere straffesak om samme forhold. Tiltalte i denne saken var anmeldt for ikke å ha levert pliktig selvangivelse for flere år. For de siste to årene var han ikke ilagt tilleggsskatt for denne opplysningssvikten, og spørsmålet i saken var om det ved fastsettelse av bøtStraff for overtredelse av ligningsloven er anledning til å inkorporere i boten et beløp tilsvarende 30 prosent tilleggsskatt, jf. straffeloven § 27 sammenholdt med ligningsloven § 10-4 nr. 1 første punktum. Høyesterett fant at det i en overgangsperiode, inntil lovgiver får etablert en varig ordning, vil være forsvarlig å konvertere ordinær tilleggsskatt med 30 prosent til en del av den boten som ilegges ved forelegg.

Også Høyesteretts avgjørelse i Rt. 2005 side 129 gjaldt spørsmålet om i hvilken utstrekning nivået på tilleggsskatt og -avgift skal være bestemmende ved bøtefastsettelsen. Domfelte som i tre år hadde drevet virksomhet uten å registrere denne i merverdiavgiftsmanntallet, uten å føre regnskap og uten å oppgi inntektene til ligningsmyndighetene, ble i tingretten idømt fengsel i 90 dager og en bot på 290 000 kroner, subsidiært fengsel i 120 dager. For Høyesterett var spørsmålet om boten skulle fastsettes slik at den økonomiske reaksjonen ble tilnærmet den samme som om vedkommende etter den tosporede ordningen var blitt ilagt tilleggsskatt og -avgift separat i tillegg til ordinær straff. Høyesterett viste til at saken gjaldt alvorlig overtredelse av skatte- og avgiftslovgivningen, kombinert med totalt manglende regnskapsføring, og at det ved slik kriminalitet som hovedregel må reageres med ubetinget fengsel, etter omstendighetene også med rettighetstap og bot. Etter rettens oppfatning var det da ikke grunnlag for å operere med noen standardisert bot. Hvorvidt det skal reageres med bot, og i tilfelle med hvilket beløp, måtte etter flertallets syn vurderes individuelt under hensyn til straffeloven § 27 og den utmålte fengselsstraff. Tilleggsskatten ble derfor ikke inkorporert i bøtStraffen. BøtStraffen ble likevel skjerpet noe, som følge av at den administrative sanksjonen i form av tilleggsskatt falt bort.

Hvorvidt ileggelse av ordinær tilleggsskatt med 30 prosent for unnlatt levering av pliktig selvangivelse stenger for etterfølgende straffeforfølgning for grovt skattesvik etter EMK P 7-4, ble vurdert på nytt av Høyesterett i Rt. 2006 side 1409. Skattyter var for årene 1996 til og med 2001 skjønslignet fordi han ikke hadde levert pliktig selvangivelse. Han ble samtidig ilagt 30 prosent tilleggsskatt. I 2004 holdt Oslo likningskontor bokettersyn hos skattyter og avdekket at han ikke hadde ført regnskap for noen av årene. En beregning av omsetningen

viste at samlet overskudd var noe over 4 millioner kroner. Etter varsel om endring av ligningen, fastholdt ligningsnemnda tilleggsskatten på 30 prosent og forhøyde grunnlaget for enkelte år. Skattyter ble deretter, i desember 2005, satt under tiltale for overtredelse av blant annet ligningsloven § 12-2, jf. § 12-1, om grovt skattesvik for blant annet manglende levering av selvangivelser for årene 1996 til og med 2001. Tingretten dømte 17. januar 2006 skattyter til fengsel i ett år, hvorav fullbyrdelsen av åtte måneder av straffen ble utsatt. Han ble også fradømt retten til å drive selvstendig næringsvirksomhet eller å ha tillitsverv i noe næringsdrivende selskap for et tidsrom av fem år. Skattyter anket over saksbehandlingen direkte til Høyesterett. Han anførte at den delen av straffesaken som gjaldt manglende levering av selvangivelser, skulle vært avvist av tingretten fordi den etterfølgende straffeforfølgning var i strid med forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i EMK P 7-4. Under henvisning til Den europeiske menneskerettsdomstols avvisningsavgjørelse i saken Rosenquist mot Sverige av 14. september 2004 (60619/00) kom flertallet til at P 7-4 ikke var til hinder for å reise straffesak for forsettlig eller grovt uaktsomt skattesvik etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav d, jf. § 4-6, etter at det først har vært ilagt administrativ tilleggsskatt etter § 10-2 nr. 2, jf. § 10-4 nr. 1 første punktum.

I Rosenquist mot Sverige la Den europeiske menneskerettsdomstol blant annet vekt på at formålet med tilleggsskatt (skattetilllegg) var et annet enn straff, nemlig å understreke den enkeltes forpliktelse til å være grundig ved oppfyllelse av plikten til å returnere selvangivelsen og gi informasjon. I tillegg la den vekt på at skyldkravet for ileggelse av tilleggsskatt og straff er forskjellig, da forutsetningen for bruk av straff er forsett eller grov uaktsomhet, mens tilleggsskatt med ordinær sats (40 prosent) ilegges på objektivt grunnlag (men slik at tilleggsskatten kan ettergis i nærmere angitte, unnskyldelige tilfeller). Domstolen fant på denne bakgrunn at de to lovbruddene var fullstendig atskilt og skilte seg fra hverandre i sine «essential elements».

I ovennevnte høyesterettsdom (Rt. 2006 side 1409) la flertallet til grunn at de svenske reglene om «skattetilllegg» og om forsettlig eller grovt uaktsomt «skattebrott» i hovedsak tilsvarende de norske bestemmelsene om ordinær tilleggsskatt og skattesvik, både med hensyn til vilkår og formål. Under henvisning til Ot.prp. nr. 55 (1985–86) la flertallet dessuten til grunn at 60 prosent forhøyet tilleggsskatt fremtrer som et alternativ til og substitutt for ordinær straffeforfølgning for samme forhold, og uttalte at forhøyet tilleggsskatt har en annen karak-



ter og forfølger andre formål enn den tilnærmet objektive alminnelige tilleggsskatten. I tillegg ble det vist til at formålet med reglene om alminnelig tilleggsskatt først og fremst er effektivisering av opplysningsplikten og allmennpreventive hensyn, og at sistnevnte hensyn meget langt på vei skal bygge opp under effektiviseringen av opplysningsplikten og ivaretagelsen av det nasjonale skattefundamentet, slik også formålet er med den svenske tilleggsskatten. Konklusjonen ble dermed at det ikke var grunnlag for noe annet resultat i denne saken enn i saken Rosenquist mot Sverige.

Den europeiske menneskerettsdomstol har i to nylig avsagte avgjørelser lagt vekt på andre forhold enn i Rosenquist-avgjørelsen.

I en avvisningsavgjørelse avsagt 27. januar 2009 (9631/04) – Carlberg mot Sverige – var forholdet at Carlberg blant annet ble ilagt tilleggsskatt for brudd på opplysningsplikten til skattemyndighetene. Senere ble han straffedømt for overtredelse av regnskapslovgivningen. Beløpet som han ble dømt for ikke å ha oppgitt i regnskapet, inngikk i den unndratte inntekten som ga grunnlag for tilleggsskatt. Han mente dette var brudd på dobbeltforfølgingsforbudet i EMK P 7-4. Den europeiske menneskerettsdomstol viser i sin avgjørelse til at plikten til å føre et korrekt regnskap er en selvstendig plikt, som ikke er avhengig av at regnskapsmaterialet blir brukt som grunnlag for beregning av skattemessige forpliktelser. Domstolen uttaler at selv om regnskapsreglene var brutt, kunne skattyteren i dette tilfellet ha oppfylt sin plikt til å gi tilstrekkelig og korrekt informasjon til skattemyndighetene. Dette kunne han ha gjort ved å gi andre opplysninger som kunne dannet grunnlaget for korrekt ligning. Domstolen legger derfor til grunn at bruddet på opplysningsplikten til skattemyndighetene og bruddet på regnskapsreglene er å anse som to forskjellige forhold. Det foreligger dermed ikke noe brudd på dobbeltforfølgingsforbudet i EMK P 7-4.

Også etter norsk rett vil det å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene være et annet forhold enn ikke å oppfylle regnskapsreglene. Selv om en skattyter er ilagt tilleggsskatt vil han dermed kunne straffes for overtredelser av regnskapslovgivningen. Så langt er domresultatet i Carlberg-saken derfor ikke overraskende. Uten at det fikk betydning for avgjørelsen i den konkrete saken, viser Den europeiske menneskerettsdomstol imidlertid til at det kreves skyld for å kunne dømmes for brudd på regnskapsreglene, mens dette ikke er tilfelle for ileggelse av tilleggsskatt. Domstolen uttaler at det forhold at det kreves skyld for å dømmes for overtredelse av det ene forholdet, men ikke det andre, ikke gir grunnlag for å

skille mellom forholdene etter EMK P 7-4. Dette kan anses å bryte med Rosenquist-avgjørelsen, uten at det skapes klarhet i rettstilstanden fra nå av.

I den andre saken, en storkammeravgjørelse av 10. februar 2009 (14939/03) – Zolotukhin mot Russland – tar domstolen på nytt opp spørsmålet om hvilke kriterier som skal legges til grunn ved avgjørelsen av hva som er samme straffbare forhold etter EMK P 7-4. Zolotukhin, som er russisk statsborger, var beruset og oppførte seg truende mot politiet. Han ble dømt til tre dagers frihetsberøvelse av en sivil domstol etter lov om administrative lovovertrедelser, og deretter arrestert og straffeforfulgt for det samme forholdet. Zolotukhin ble frifunnet av den russiske straffedomstolen, som fant at det straffeprosessuelle beviskravet ikke var oppfylt for så vidt gjaldt straffebestemmelsens skyldkrav. Den europeiske menneskerettsdomstol uttaler at den ved vurderingen av om hva som skal anses som samme forhold («same offence») har hatt flere tilnæringsmåter i tidligere saker. Domstolen nevner at det ved vurderingen av hva som er å anse som samme forhold blant annet er lagt til grunn om forholdene har tatt utgangspunkt i samme handling («same conduct») eller om forholdene har de samme grunnleggende elementer («same essential elements»). Ved vurderingen av hva som må anses som samme grunnleggende elementer er det blant annet sett nærmere på formålet med de overtrådte bestemmelsene og om det er forskjeller med hensyn til skyldkrav. Etter domstolens oppfatning bidrar de ulike tilnæringsmåtene til rettsusikkerhet som er uforenlig med de rettigheter som følger av EMK P 7-4. Den europeiske menneskerettsdomstolen legger etter dette til grunn at EMK P 7-4 må forstås slik at den forbyr gjentatt forfølgning eller retts sak om en overtredelse, i den utstrekning overtredelsen i den andre saken oppstår på grunnlag av de samme fakta eller fakta som i det vesentlige er de samme som i den første saken («identical facts or facts which are substantially the same»). Ved vurderingen av om det dreier seg om de samme fakta skal det ses hen til om de faktiske forholdene gjelder samme person, og om de er uløselig knyttet sammen i tid og sted.

Denne dommen angir dermed et annet vurderingstema enn det domstolen la til grunn i Rosenquist-avgjørelsen. Det er derimot ikke sagt uttrykkelig at den tidligere avgjørelsen fravikes. Den europeiske menneskerettsdomstols avgjørelser i Carlberg mot Sverige og Zolotukhin mot Russland trekker likevel samlet sett i retning av en kursendring.

Som det fremgår av det ovenstående, er rettstilstanden vedrørende EMK P 7-4 ikke helt klar, og praksis har flere ganger vært endret som følge av

avgjørelser avsagt av Den europeiske menneskerettsdomstol og Høyesterett. Etter departementets oppfatning tilsier det nye rettslige grunnlaget som Zolotukhin- og Carlberg-avgjørelsen har skapt, at ileggelse av tilleggsskatt ikke kombineres med

straffeforfølgning for samme skatteunndragelse. Riksadvokaten og Skattedirektoratet har kommet til det samme, slik at anmeldelses- og påtalepraksis nå tilpasses dette.

## 6 Utenlandsk rett

### 6.1 Innledning

Sverige og Finland har både administrative og strafferettslige sanksjoner mot overtredelser av skattelovgivningen. Departementet har ikke kjennskap til hvilken betydning de siste avgjørelsene fra Den europeiske menneskerettsdomstol har fått for praktiseringen av reglene i disse landene. I Danmark ilegges ikke administrative sanksjoner når skattyter gir uriktige opplysninger til ligningsmyndighetene eller overtrer skattelovgivningen på annen måte. De overtredelser av skattelovgivningen som sanksjoneres, er straffbare handlinger etter nasjonal rett, og skyldkravet er forsett eller grov uaktsomhet. Dette innebærer at uaktsomme overtredelser av skattelovgivningen ikke sanksjoneres i Danmark.

### 6.2 Sverige

Sverige har både et administrativt sanksjonssystem og et strafferettslig sanksjonssystem mot overtredelser av skattelovgivningen. Samme overtredelse kan medføre både en administrativ og en strafferettslig sanksjon.

Taxeringslagens regler om tilleggsskatt (skatte-tillagg) ble revidert i 2003, og nye tilleggsskatteregler trådte i kraft med virkning fra 1. juli 2003. Det tidligere administrative sanksjonssystemet ble videreført, men reglene ble noe endret blant annet for å ivareta kravene etter EMK artikkel 6.

Etter gjeldende rett ilegges tilleggsskatt når skattyter på annen måte enn muntlig, har gitt uriktige opplysninger. Det er presisert i bestemmelsen om tilleggsskatt at en opplysning anses for å være uriktig når det klart fremgår at den er feilaktig, eller når skattyter har utelatt en opplysning som han plikter å gi. En opplysning skal likevel ikke anses som uriktig når den sammen med andre avgitte opplysninger utgjør et tilstrekkelig grunnlag for en riktig beslutning. En opplysning skal heller ikke anses som uriktig dersom den er så urimelig at den åpenbart ikke kan legges til grunn for en beslutning.

Tilleggsskatt ilegges også når avvik fra selvan-

givelsen skjer ved skjønnsligning, og ved skjønnsligning på grunn av manglende levering av selvangivelsen.

Tilleggsskatt skal ikke ilegges når den uriktige opplysningen er rettet eller kunne vært rettet ved hjelp av kontrollopplysninger som skal gis uoppfordret, og som var tilgjengelig for ligningsmyndighetene ved utgangen av november i ligningsåret. Dette gjelder også ved skjønnsligning grunnet manglende selvangivelse.

Ved skjønnsligning grunnet manglende selvangivelse, skal tilleggsskatt bare beregnes av den skatt som følger av skjønnsligningen utover den skatt som er ilignet på grunnlag av opplysninger som den skattepliktige på annen måte enn muntlig har gitt til hjelp for beskatningen, og kontrollopplysninger som skal gis uoppfordret og som forelå innen utgangen av november i ligningsåret. Kommer selvangivelsen inn til skattemyndighetene eller en forvaltningsdomstol innen fire måneder fra utgangen av det året da beslutningen om tilleggsskatten ble meddelt skattyter, skal tilleggsskatten frafalles.

Det stilles ikke noe krav om skyld for ileggelse av tilleggsskatt, men den skattepliktige skal helt eller delvis fritas fra tilleggsskatt når feilen eller unnlatelsen fremstår som unnskyldelig, eller når det ellers vil være urimelig å ilegge tilleggsskatt med fullt beløp. Ved bedømmelsen av om feilen eller unnlatelsen fremstår som *unnskyldelig*, skal det særlig tas hensyn til om den kan antas å stå i sammenheng med vedkommendes alder, helse eller lignende forhold, kan antas å ha berodd på at den skattepliktige har feilbedømt en skatteregel eller betydningen av de faktiske forholdene, eller kan ha blitt foranlediget av villedende eller misvisende kontrollopplysninger. Ved bedømmelsen av om det er *urimelig* å ilegge tilleggsskatt med fullt beløp, skal det særskilt tas hensyn til om tilleggsskatten står i rimelig forhold til feilen eller unnlatelsen, eller om det er gått urimelig lang tid etter at skattemyndighetene fant grunn til å anta at skattyter skal ilegges tilleggsskatt, uten at vedkommende kan lastes for forsinkelsen. Ved delvis fritak skal beløpet settes til halvparten eller til en fjerdedel. Dersom

skattebeløpet som kunne vært unndratt er ubetydelig, skal tilleggsskatt ikke ilegges.

Tilleggsskatt skal som hovedregel ilegges med 40 prosent beregnet av unndratt skatt. For tidsfettingsfeil er satsen ti prosent i de tilfeller hvor beløpet forskyves mer enn fire måneder etter den perioden det skulle vært henført til. Videre skal tilleggsskatt beregnes med ti prosent når den uriktige opplysningen er rettet eller kunne vært rettet ved hjelp av annet kontrollmateriale som normalt er tilgjengelig for ligningsmyndighetene, og som var tilgjengelig ved utgangen av november i ligningsåret.

Skattebrottslagen inneholder straffebestemmelser for overtredelse av skattelovgivningen. Med fengsel inntil to år straffes den som på annen måte enn muntlig forsettlig gir uriktige opplysninger til myndighetene eller unnlater å levere selvangivelse eller andre pliktige opplysninger dersom dette kunne ført til unndragelse av skatt. Er overtredelsen ubetydelig, er straffen bøter. Er overtredelsen derimot grov, er straffen fra seks måneder til seks års fengsel. Ved grov uaktsomhet er strafferammen bøter eller fengsel inntil ett år.

Forsinkelsesavgift etter taxeringslagen tas ut i tre nivåer. Aksjeselskap og økonomiske foreninger ilegges forsinkelsesavgift opp til 5 000 kroner og andre skattepliktige 1 000 kroner. Kommer selvangivelsen inn mer enn tre måneder for sent, skal ytterligere forsinkelsesavgift ilegges med samme beløp. Er den ikke innkommet innen fem måneder, skal en tredje avgift ilegges.

### 6.3 Danmark

Danmark har ikke noe system med ileggelse av administrative sanksjoner i de tilfellene skattyter gir uriktige opplysninger eller overtrer skattelovgivningen på annen måte. De overtredelser av skattelovgivningen som sanksjoneres, er straffbare handlinger etter dansk rett.

Sanksjonene kan kun gjøres gjeldende mot skattytere som har opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt. Skattemyndighetene har bevisbyrden for at det foreligger et straffbart forhold, og enhver rimelig tvil skal komme skattyter til gode.

Den som med forsett å unndra skatt gir uriktige eller villedende opplysninger, straffes for skattesvik med bøter eller fengsel inntil ett år og seks måneder. Har skattyter kun utvist grov uaktsomhet, er straffen bøter.

Skattyter som ikke har levert selvangivelse, og som får fastsatt for lav inntekt, skal varsle skattemyndighetene om dette innen fire uker etter at vedkommende har mottatt melding om fastsettelsen.

Forsettlig eller grovt uaktsom overtredelse av denne plikten straffes med bøter. Er overtredelsen begått med forsett å unndra skatt, utvides strafferammen til fengsel inntil ett år og seks måneder.

Den som med det forsett å unngå skattefastsettelse unnlater å levere selvangivelse, straffes med bøter eller fengsel inntil ett år og seks måneder.

Den som for å skaffe seg eller andre uberettiget vinning gjør seg skyldig i overtredelse av særlig grov karakter av skattelovgivningen, straffes med fengsel i inntil åtte år.

I utgangspunktet avgjør domstolene alle saker om straff for overtredelse av skattelovgivningen. Dersom overtredelsen ikke vil medføre høyere straff enn bøter, kan saken avsluttes administrativt dersom skattyter erklærer seg skyldig i overtredelsen og godtar å betale den administrativt fastsatte boten innen en nærmere fastsatt frist. Vedtas ikke bøteforelegget, sendes saken til politiet som anmodes om å bringe saken inn for domstolene.

Ved den administrative behandlingen er det ingen offentlighet, og straffen anmerkes ikke i bøte- eller strafferegisteret.

Den administrative ileggelsen av bøter for overtredelser av skattelovgivningen i Danmark ligner det norske foreleggsinstituttet, likevel slik at i Norge er det politiet, og ikke skattemyndighetene, som utferdiger og presenterer forelegget for overtrederen. Årlig ilegges de danske skattemyndighetene ca. 1 000 bøter for overtredelser av skattelovgivningen, mens ca. 200 saker blir behandlet av domstolene.

### 6.4 Finland

Finland har både et administrativt sanksjonssystem og et strafferettslig sanksjonssystem mot overtredelser av skattelovgivningen. Samme overtredelse kan medføre både en administrativ og en strafferettslig sanksjon.

Dersom det er en mindre mangel eller feil i selvangivelsen, i en annen oppgave som skal leveres for å oppfylle oppgaveplikten, eller i en annen opplysning eller dokument som skattyter har gitt, og skattyter ikke har fulgt en oppfordring om å avhjelpe mangelen eller feilen, kan skattyter administrativt ilegges tilleggsskatt på inntil 150 euro. Samme reaksjon kan ilegges dersom skattyter uten gyldig grunn har levert en oppgave, opplysning eller et dokument for sent.

Dersom skattyter har levert selvangivelse eller annen pliktig oppgave med vesentlige mangler eller feil, eller først leverer dem etter oppfordring, kan skattyter ilegges tilleggsskatt på inntil 800 euro.

Har skattyter bevisst eller grovt uaktsomt levert en vesentlig uriktig selvangivelse eller annen pliktig oppgave skal det ilegges en tilleggsskatt på inntil 30 prosent av inntekten som ikke er oppgitt, og inntil 1 prosent av formuen som ikke er oppgitt. Det samme gjelder dersom skattyter ikke leverer en oppgave. Det er gitt detaljerte retningslinjer om hvordan reglene skal praktiseres.

Straffeloven har bestemmelser om overtredelse av skattelovgivningen. De ulike skattelovene inneholder i tillegg hjemler for å idømme bøter for en del overtredelser som ikke har noen direkte betydning for skattefastsettingen.

Den som i forbindelse med ligningen gir myndighetene en uriktig opplysning som påvirker skattefastsettingen, eller som i forbindelse med ligningen unnlater å opplyse om forhold som påvirker skattefastsettingen, kan dømmes for skattebedrageri. Det samme gjelder den som i den hensikt å unndra skatt unnlater å oppfylle plikter som vedkommende er pålagt i forbindelse med ligningen, og som har betydning for fastsettelsen av skatten.

Den som på annen måte forårsaker eller forsøker å forårsake at ingen eller for lav skatt fastsettes, eller at skatt urettmessig tilbakebetales dømmes også for skattebedrageri. Straffen for skattebedrageri er bøter eller fengsel inntil to år.

Dersom det ved skattebedrageriet er tilstrebet betydelig økonomisk vinning, eller overtredelsen er begått særlig planmessig kan forholdet straffes som grovt skattebedrageri med fengsel inntil fire år.

Dersom skattebedrageriet er av mindre alvorlig karakter, skal gjerningsmannen dømmes til bøter for mindre skattebedrageri.

Det er en viss sammenheng mellom det administrative og det strafferettslige sanksjonssystemet. Straffeforfølgning for mindre skattebedrageri kan unnlates dersom den administrative reaksjonen anses å være en tilstrekkelig reaksjon. I tillegg kan domstolen i straffesaken legge vekt på ilagt tilleggsskatt som en formildende omstendighet ved straffeutmålingen.

## 7 Valg av sanksjonsmodell

### 7.1 Bakgrunn

Det norske skattesystemet er basert på tillit til at de som er opplysningspliktige etter ligningsloven, gir korrekte opplysninger til ligningsmyndighetene til rett tid. I motsetning til forvaltningsloven, som pålegger forvaltningen ansvaret for at en sak er godt nok opplyst, er det etter ligningsloven skattyter selv som i utgangspunktet er ansvarlig for sakens opplysning. Dette følger blant annet av den generelle bestemmelsen i ligningsloven § 4-1, der det heter at den som har plikt til å gi opplysninger etter kapittel 4, «skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Han skal gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppjøret som han er klar over.» Skattyters plikt til å opplyse om egne inntekts- og formuesforhold til ligningsmyndighetene er en grunnleggende forutsetning for en korrekt ligning og et velfungerende ligningssystem.

Selv om ligningsmyndighetene automatisk mottar et omfattende grunnlagsmateriale i form av tredjepartsoppgaver, er det viktig for kvaliteten på ligningen at skattyterne oppfyller sin opplysningsplikt. Ikke minst gjelder dette næringsdrivende, som det foreligger færre kontrollopplysninger om, og som ofte har mer kompliserte ligningsforhold enn lønnstakere og pensjonister.

Skattesystemet kan ikke baseres utelukkende på tillit til at skattyter oppfyller sin opplysningsplikt. Sanksjonsmidler mot brudd på opplysningsplikten er derfor nødvendig, både av allmennpreventive og individualpreventive grunner. Også Den europeiske menneskerettsdomstol uttaler at et skattesystem hovedsakelig basert på informasjon gitt av skattyter, ikke ville fungert tilfredsstillende uten noen form for sanksjon mot opplysningssvikt, jf. Janosevic mot Sverige avsnitt 103. Det store antallet selvangivelser som leveres årlig, sammenholdt med hensynet til forutberegnelighet og ensartet anvendelse av slike sanksjoner krever utvilsomt – sier Den europeiske menneskerettsdomstol – at de blir ilagt etter standardiserte regler.

### 7.2 Tilleggsskatteutvalgets vurderinger og forslag

Tilleggsskatteutvalget så på tilleggsskatt som en strafflignende sanksjon, som en sanksjon som retter seg mot overtredelse av opplysningsplikten. Utvalget var som følge av dette opptatt av hvilken skyldgrad som bør kreves for å ilegge tilleggsskatt: uaktsomhet eller grov uaktsomhet.

På grunn av ulik vektlegging av sentrale hensyn, har utvalget delt seg i et flertall og et mindretall. Utvalgets flertall foreslår et system hvor hovedtrekkene fra dagens modell videreføres. Utvalgets mindretall på ett medlem foreslår et sanksjonssystem etter mønster fra Danmark, hvor alle sanksjoner for brudd på opplysningsplikten er straff etter intern rett, og hvor ligningsmyndighetene er gitt begrenset myndighet til å utferdige forelegg når skattyter har opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt. I tillegg til de to modellene har utvalget vurdert tre andre mulige modeller for et fremtidig sanksjonssystem; en sakskostnadsmodell, en rentemodell og en blandet modell. Etter departementets vurdering er ingen av disse modellene aktuelle, og departementet finner derfor ikke grunn til å omtale disse nærmere her.

#### 7.2.1 Nærmere om flertallets vurderinger og forslag

Tilleggsskatteutvalgets flertall viser til at regelverket vil kunne håndheves mest effektivt dersom tilleggsskatt ilegges på objektivt grunnlag. På den annen side mener utvalget at en sanksjon av en viss størrelse som har klare elementer av pønalt karakter, ikke bør ilegges med mindre skattyter er å bebreide. Utvalget peker på at det å bli ilagt tilleggsskatt på objektivt grunnlag vil kunne oppfattes som urettferdig, og at dette på sikt vil kunne ødelegge det tillitsforholdet som skatteetaten er avhengig av for å kunne utføre de lovpålagte oppgaver på en god måte. Utvalget mener derfor at hensynet til legitimitet og rettferdighet veier tyngre enn hensynet til effektivitet og enkelhet i denne sammenheng, og at tilleggsskatt ikke bør ilegges dersom skattyter har gjort så godt som hun eller han kan, og ikke

kan bebreides for at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Flertallet mener, i motsetning til mindretallet, at tungtveiende hensyn tilsier at det fortsatt bør reageres mot skattytere som uaktsomt har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, dersom dette har eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Flertallet peker på at dersom bare forsettlig og grovt uaktsomme lovbrudd skal sanksjoneres, vil det først og fremst være personlige skattytere med oversiktlige skatte- og formuesforhold som risikerer sanksjoner. Dette vil føre til at skattytere som er enkle å kontrollere, pålegges en tyngre skattebyrde enn de skattytere som er vanskelig å kontrollere.

Etter flertallets syn bør uaktsomme overtredelser ikke kriminaliseres men sanksjoneres i et administrativt system som i dag, og suppleres med en straffebestemmelse som rammer forsettlig og grovt uaktsomme overtredelser. Etter flertallets vurdering vil et slikt system best ivareta både hensynet til allmennprevensjonen og hensynene til effektivitet og rettferdighet.

Med dette som utgangspunkt foreslår flertallet et system hvor hovedtrekkene fra dagens system videreføres. Forslaget innebærer at tilleggsskatt ilegges av ligningsmyndighetene når skattyter har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger som har eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. I tillegg foreslår flertallet at skattyter skal kunne straffes for skattesvik dersom han forsettlig eller grovt uaktsomt gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstår eller bør forstå at dette kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Flertallet foreslår således en videreføring av det tosporede systemet, og basert på rettstilstanden da utvalget avga sin utredning, la utvalget til grunn at en skattyter ikke kan straffefølgges dersom det er ilagt tilleggsskatt med ordinær eller forhøyet sats. Etter flertallets forslag må derfor ligningsmyndighetene enten ilegge tilleggsskatt eller anmelde forholdet.

### 7.2.2 Nærmere om mindretallets vurderinger og forslag

Tilleggsskatteutvalgets mindretall (ett medlem) mener det vil være enklere å oppfylle kravene etter EMK dersom sanksjonene for brudd på opplysningsplikten behandles etter straffeprosessuelle regler. Mindretallet viser til at dette regelverket må antas å oppfylle saksbehandlingsreglene i EMK, slik at man unngår fremtidig tvil om slike spørsmål. Videre påpeker mindretallet at dagens tilleggsskatt er en sanksjon av en viss tyngde og med et klart pø-

nalt formål. Da mange skattytere oppfatter tilleggsskatten som en straff, og Høyesterett har fastslått at tilleggsskatten er å anse som straff etter EMK, mener mindretallet at det også er mest korrekt å definere tilleggsskatten som en strafferettslig sanksjon. Med dette som utgangspunkt foreslår mindretallet en ren strafferettslig modell etter mønster fra Danmark.

Mindretallets forslag innebærer at ligningsmyndighetene innenfor visse rammer gis kompetanse til å ilegge formell straff i form av forelegg. Skyldkravet skal være forsett eller grov uaktsomhet, og ligningsmyndighetene skal ha bevisbyrden for at skyldkravet er oppfylt. Ligningsmyndighetenes foreleggskompetanse skal begrenses til de saker hvor den skatt som er eller kunne vært unndratt utgjør maksimalt 100 000 kroner, og ved utferdigelse av forelegg skal det fastsettes en subsidiær fengselsstraff. Vedtar ikke skattyter forelegget, må saken sendes til politi og påtalemyndighet for eventuell tiltalebeslutning.

Mindretallet foreslår ingen sanksjoner for uaktsom overtredelse av opplysningsplikten. Dette medlemmet mener at forvaltningens ressurser bør omprioriteres til kontroll, slik at myndighetene kan avdekke de grove brudd på opplysningsplikten fremfor å forfølge mindre alvorlige overtredelser. For de mindre alvorlige sakene, det vil si der skattyter «bare» har handlet uaktsomt, mener mindretallet at større oppdagelsesrisiko, i kombinasjon med renteplikt for å unngå økonomiske fordeler av opplysningssvikten, vil være tilstrekkelig preventivt.

## 7.3 Høringsinstansenes merknader

Av de instanser som har avgitt uttalelse, er 18 positive til hele eller deler av flertallets forslag til sanksjonsmodell, mens fem gir sin støtte til mindretallets forslag (en av høringsinstansene støtter begge forslag).

Følgende høringsinstanser er positive til flertallets forslag om et fortsatt tosporet sanksjonssystem: *Den norske Revisorforening, Forbundet for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring, Justisdepartementet, Landslaget for regnskapskonsulenter, Ligningsutvalget (kun ligningssjefene), Norsk Øko-Forum, NTL-Skatt, Nærings- og handelsdepartementet, Oljeindustriens Landsforening, Olje- og energidepartementet, Oljeskattekontoret, Riksadvokaten, Sentralskattekontoret for storbedrifter, Sentralskattekontoret for utenlandssaker, Skattebetalerforeningen, Skattedirektoratet, Skatteetatens Landsforening og Toll- og avgiftsdirektoratet.*

Disse høringsinstansene støtter i utgangspunktet flertallets forslag om å videreføre et system med administrativ sanksjon i form av tilleggsskatt i kombinasjon med straff. Flere av dem er imidlertid kritiske til eller uenige i enkeltelementer i flertallets forslag.

Blant høringsinstansene som støtter flertallets forslag, er det enkelte som mener at uaktsom overtredelse ikke bør sanksjoneres. Både *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening*, *Oljeindustriens Landsforening* og *Sentralskattekontoret for storbedrifter* gir uttrykk for at tilleggsskatt bare bør ilegges ved forsett og grov uaktsomhet. Sistnevnte mener i tillegg at «*et godt utformet renteelement knyttet til skattebetalingen*» i stor grad vil kunne redusere behovet for å ilegge straffesanksjoner for de lavere skyldgrader.

Følgende høringsinstanser støtter mindretallets forslag om en ren strafferettslig modell: *Bedriftsforbundet*, *Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon*, *Ligningsutvalget (kun nemndsmedlemmene)*, *Norges Statsautoriserte Regnskapsføreres Forening* og *Næringslivets Hovedorganisasjon*.

Disse instansene er særlig opptatt av at rene uhell og misforståelser hos ellers lojale skattytere ikke skal sanksjoneres, og at ligningsmyndighetenes ressurser bør innrettes mot mer alvorlige overtredelser. De støtter derfor forslaget om å begrense anvendelsesområdet for sanksjoner til forsettlige og grovt uaktsomme overtredelser. Enkelte mener også at det er mest korrekt å behandle tilleggsskatt som straff i alle relasjoner, det vil si at tilleggsskatt bør idømmes etter samme prosessuelle regler som andre straffesanksjoner. *Næringslivets Hovedorganisasjon* mener i tillegg at flertallet i Tilleggsskatteutvalget har lagt for stor vekt på hensynet til masseforvaltning og enkelhet på bekostning av skattyternes rettigheter og et system som oppfattes som rettferdig.

## 7.4 Departementets vurderinger og forslag

Som det fremgår ovenfor foreslår mindretallet i Tilleggsskatteutvalget at bare forsettlige og grovt uaktsomme brudd på opplysningsplikten skal sanksjoneres, og at den sanksjonen som ilegges av ligningsmyndighetene, skal anses som en strafferettslig sanksjon. Med dette som utgangspunkt foreslår mindretallet at ligningsmyndighetene, i stedet for å ilegge tilleggsskatt, skal gis myndighet til å ilegge forelegg.

Å begrense ileggelse av sanksjoner til forsettlige og grovt uaktsomme overtredelser av opplys-

ningsplikten, vil innebære en nedsanksjonering i forhold til gjeldende rett. I tillegg kan forsett og grov uaktsomhet være vanskelig å bevise, ikke minst når de underliggende forhold er kompliserte. En nedsanksjonering vil derfor kunne innebære at mange skattytere som etter gjeldende rett ville blitt ilagt tilleggsskatt med i hvert fall ordinær sats, ikke vil få noen sanksjon overhodet. Etter departementets oppfatning vil derfor en nedsanksjonering i form av et skjerpet skyldkrav føre til mindre press på skattyterne til å oppfylle opplysningsplikten overfor ligningsmyndighetene.

Departementet er også enig med flertallet i Tilleggsskatteutvalget om at det først og fremst vil være personlige skattytere med oversiktlige formues- og inntektsforhold som risikerer sanksjoner, dersom bare forsettlige og grovt uaktsomme lovbrudd skal sanksjoneres. Dette vil reelt sett føre til at skattytere som er enkle å kontrollere, pålegges en tyngre skattebyrde enn de skattytere som er vanskelig å kontrollere.

Etter departementets syn kan et tilstrekkelig effektivt sanksjonssystem ved opplysningssvikt ikke utelukkende eller hovedsakelig baseres på straffeforfølgning. For å sikre at skattyterne gir riktige og fullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, er det nødvendig med administrative sanksjoner i det store antall tilfeller der straffeforfølgning ikke er egnet eller påkrevet. Departementet legger derfor til grunn at ligningsloven også i fremtiden skal ha et tosporet sanksjonssystem med både administrative og strafferettslige sanksjoner for brudd på skattyters opplysningsplikt. Som nevnt blant annet i punkt 1.1 og 5.3, har imidlertid de seneste avgjørelsene fra Den europeiske menneskerettsdomstol (Carlberg og Zolotukhin) skapt usikkerhet om forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i EMK P 7-4 innebærer at ligningsmyndighetene må velge mellom å ilegge en administrativ sanksjon og å anmelde for skattesvik for samme forhold når skattyter har opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt. For å sikre at praksis klart ikke kommer i strid med EMK, legger departementet opp til at reglene skal praktiseres på denne måten.

Tilleggsskatteutvalgets flertall mener at en sanksjon av en viss størrelse med klare elementer av pønål karakter ikke bør ilegges med mindre skattyter er å bebreide. Flertallet foreslår dessuten at det subjektive vilkåret – uaktsomhet – inntas i den lovbestemmelsen som angir hovedvilkårene for å ilegge tilleggsskatt.

Ved utforming av et administrativt sanksjonssystem må en ivareta en rekke, til dels motstridende, hensyn. På den ene siden vil enkle og skjematiskke regler være enklere å praktisere for lignings-



myndighetene, og dermed føre til større grad av likebehandling og en mer effektiv håndhevelse av sanksjonene. For skattyterne vil enkle og sjablonmessige regler også skape større forutberegnelighet. På den annen side er det viktig at vilkårene utformes slik at sanksjonssystemet oppfattes som rettferdig. Reglene må derfor gi rom for en viss nyansering av sanksjonene. For systemets legitimitet vil det være av vesentlig betydning at regelverket oppfattes som rettferdig, rimelig og forutsigbart.

Et krav til subjektiv skyld i form av uaktsomhet fra skattyters side for å ilegge tilleggsskatt, vil nødvendigvis være mer skjønnspreget enn om tilleggsskatt ilegges etter tilnærmet objektive kriterier. Hensynet til enkelhet og effektivitet taler derfor for at ordningen med tilnærmet objektiv tilleggsskatt videreføres. Etter departementets syn vil dessuten et system med tilleggsskatt som ilegges med utgangspunkt i objektive kriterier, være mer forutsigbart enn en tilleggsskattemodell som baseres på subjektiv skyld. En modell som tar utgangspunkt i objektive kriterier vil også i større grad sikre at ligningsmyndighetene likebehandler skattyterne.

På den annen side vil det bli for strengt å ha rent objektive kriterier uten at det tas hensyn til individuelle unnskyldningsgrunner. Et objektivt utformet tilleggsskatteansvar bør derfor fortsatt inneholde begrensninger basert på slike unnskyldningsgrunner. På denne bakgrunn foreslår departementet at tilleggsskatt fortsatt skal ilegges ved opplysningssvikt uten at det stilles krav om utvist skyld fra skattyters side, men slik at tilleggsskatt likevel ikke fastsettes når skattyters forhold må anses tilstrekkelig unnskyldelig. Se nærmere om unnskyldningsgrunner i punkt 8.3.

Det vil verken være behov for eller praktisk mulig å anmelde for skattesvik alle som forsettlig eller grovt uaktsomt har brutt sin opplysningsplikt etter ligningsloven. Etter gjeldende rett blir dette ivare tatt ved at de groveste sakene anmeldes til politiet, mens det ved mindre grove skatteunndragelser ilegges tilleggsskatt med høy sats (60 eller 45 prosent). Departementet legger til grunn at det fortsatt vil være nødvendig å kunne reagere med en skjerpet administrativ sanksjon i de tilfeller skattyter har utvist skyld, men hvor det ikke er behov for forfølgning etter straffeprosessuelle regler. Departementet foreslår på denne bakgrunn å videreføre et administrativt system med både en tilnærmet objektiv tilleggsskatt i bunnen i overtredelsessaker generelt, og en skjerpet administrativ sanksjon for de tilfeller skattyter har utvist subjektiv skyld, men ikke anmeldes med sikte på straffeforfølgning.

I Rt. 2006 side 1409 la Høyesterett til grunn at

den alminnelige tilleggsskatten skal ivareta allmennpreventive hensyn, som skal bygge opp under effektivisering av opplysningsplikten og ivaretagelsen av det nasjonale skattefundamentet. Når det gjelder straffebestemmelsene i ligningsloven kapittel 12, viste flertallet til at disse bestemmelsene i tillegg har et straffende formål, blant annet basert på at det her stilles krav om forsett eller grov uaktsomhet. Flertallet uttalte i denne sammenheng (avsnitt 70) at *«forhøyd tilleggsskatt [framtrer] som et alternativ til og substitutt for ordinær straffeforfølgning [...] Dette viser at forhøyd tilleggsskatt har en annen karakter og forfølger andre formål enn den tilnærmet objektive alminnelige tilleggsskatt.»*

Etter departementets syn bør denne forskjellen mellom ordinær tilleggsskatt og forhøyet tilleggsskatt gjøres tydelig både i lovteksten og i ligningsmyndighetenes saksbehandling. Departementet foreslår dessuten at betegnelsen «tilleggsskatt» forbeholdes tilleggsskatt med ordinær sats. Som betegnelse på forhøyelseselementet i tilleggsskatten har departementet vurdert flere alternativer. Et alternativ er å kalle forhøyelseselementet for «straffeskatt». Dette ville gjort det tydelig at denne administrative sanksjonen er et alternativ til straffeforfølgning når skattyter har utvist skyld, men ikke anmeldes. Etter departementets syn vil det likevel være uheldig å benevne som straff en reaksjon som anses som en administrativ sanksjon, og som ilegges etter forvaltningsrettslige og ikke straffeprosessuelle regler. Betegnelsen straff bør reserveres for de sanksjoner som av lovgiver er definert som formell straff etter straffeloven §§ 15 og 16.

Departementet foreslår i stedet at forhøyelseselementet kalles «skjerpet tilleggsskatt». En slik begrepsbruk viser at det gjelder skjerpede vilkår for å ilegge denne sanksjonen som kommer i tillegg til (den ordinære) tilleggsskatten, og understreker dermed det pønale preget.

I tillegg til å sikre at skattyterne oppfyller sin opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene, vil skjerpet tilleggsskatt være av en mer strafflignende karakter. Etter departementets oppfatning bør derfor skyldkravet være det samme etter reglene om skjerpet tilleggsskatt som etter ligningslovens straffebestemmelser, det vil si forsett eller grov uaktsomhet. Departementet foreslår i tillegg at vilkårene for skjerpet tilleggsskatt reguleres i en egen paragraf i loven. Dessuten foreslår departementet at ligningsmyndighetene skal kunne fastsette skjerpet tilleggsskatt, det vil si forhøyelseselementet, i et eget vedtak i kompliserte saker hvor det er behov for en særskilt kvalitetssikring. Se nærmere om skjerpet tilleggsskatt i kapittel 9.

Som nevnt legger departementet – etter den

usikkerhet som er skapt av de siste avgjørelsene fra Den europeiske menneskerettsdomstol (Carlberg og Zolotukhin) – opp til at skattyter som er ilagt tilleggsskatt ikke skal anmeldes til påtalemyndigheten for det samme forholdet. Forbudet i EMK mot gjentatt straffeforfølgning er gjennom menneskerettsloven gjort til norsk rett med forrang foran vanlig lov, herunder foran ligningsloven. Det er derfor ikke rettslig nødvendig å innarbeide begrensninger etter EMK i ligningsloven. En slik innarbeiding ville også vidløftiggjøre lovteksten og skape ny usikkerhet om samsvaret mellom loven og EMK.

For å ta hensyn til menneskerettslovens be-

grensninger, bør imidlertid reglene om tilleggsskatt ikke lenger utformes som bestemmelser om at tilleggsskatt «skal ... ilegges», slik som i gjeldende § 10-2. Departementet foreslår i stedet at bestemmelsene om tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt utformes slik at det fremgår at slik sanksjon «ilegges» der vilkårene er oppfylt. Er vilkårene oppfylt, skal det imidlertid ikke være opp til ligningsmyndighetenes frie skjønn om tilleggsskatt skal ilegges, se drøftelsen av opportunitetsprinsippet i punkt 8.5. Derimot skal begrensninger som følger av EMK legges fullt ut til grunn ved praktiseringen.

## 8 Nærmere om tilleggsskatt

### 8.1 Selvangivelsessystemet – noen utviklingstrekk

Selvangivelsen og ligningsmyndighetenes behandling av denne har endret seg mye siden ligningsloven ble vedtatt i 1980. Tidligere ble kontrollen av selvangivelsene og selve ligningen i stor utstrekning utført manuelt av ligningsmyndighetene. I forarbeidene til ligningsloven, Ot.prp. nr. 29 (1978–1979), er dette beskrevet slik:

«Gjennomgåelse og prøving av selvangivelsene utgjør den egentlige saksbehandling ved ligningen. Den enkelte selvangivelse, eventuelt med næringsoppgave, regnskapsutdrag, oppgjørsskjema eller annet vedlegg skal sammenholdes med lønnsoppgaver, kontrolloppgaver og annet kontrollmateriale. Det foretas både tallkontroll og kritisk vurdering av de enkelte poster i selvangivelsen med vedlegg, samtidig som det vurderes om sluttresultatet gir rom for formuesbevegelse og et rimelig privatforbruk. For næringsdrivende må regnskapsresultatet vurderes inngående dersom saksbehandlingen skal være forsvarlig. En rekke poster på selvangivelsen har skjønnsmessig preg og disse må vurderes. Ligningsmyndighetene må anvende skjønn også når skattyteren ikke svarer på brev, når han ikke har levert selvangivelse, næringsoppgave eller annet pliktig vedlegg, og når selvangivelsen ikke er tjenlig som grunnlag for ligningen.»

Både det økende omfanget av tredjepartsoppgaver, innføringen av forhåndsutfylt selvangivelse og leveringsfritak samt utviklingen av IKT-baserte ligningssystemer har medført endringer i selvangivelsesplikten og ligningsarbeidet. Dette er forhold som får betydning ved utformingen av nye sanksjonsregler for brudd på opplysningsplikten. Nedenfor gis en oversikt over de viktigste endringene, som har dannet grunnlaget for departementets vurderinger og forslag til nye tilleggsskatteregler.

#### *Tredjepartsoppgaver og forhåndsutfylt selvangivelse*

Etter kapittel 6 i ligningsloven har en rekke instanser plikt til ukrevet å innberette opplysninger om skattyterne til skattemyndighetene. Eksempler på

slike oppgavegivere er arbeidsgivere, enkelte oppdragsgivere, banker, forsikringsselskaper, barnehager, skolefritidsordninger, boligsameier og boligselskap. Tredjepartsoppgavene gjelder alle grupper personlige skattytere, både lønnstakere, pensjonister, aksjonærer og andre kapitaleiere og personlig næringsdrivende. De fleste oppgavene leveres elektronisk i Altinn eller på cd-rom, mens noen oppgavegivere fremdeles leverer på papir. Tredjepartsoppgavene har endret karakter fra tidligere å være kontrolloppgaver til nå å være grunnlag for skatteetatens maskinelle forhåndsutfylling av selvangivelsen.

Opplysningene i skatteetatens grunnlagsdataregistret benyttes i første rekke til forhåndsutfylling av selvangivelsen. I tillegg til tredjepartsopplysninger forhåndsutfylles også opplysninger som skattyter selv har gitt for tidligere inntektsår og opplysninger fra etatens interne grunnlagsdata. Eksempler på sistnevnte er formuesverdi på fast eiendom og motorkjøretøy og fremførbart underskudd.

Forhåndsutfylt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister ble innført som en permanent ordning for hele landet fra og med inntektsåret 2000. Etter dette er disse skattyteres forpliktelse endret fra tidligere å måtte fylle ut hele selvangivelsen selv, til å kontrollere at de forhåndsutfylte opplysningene er fullstendige og korrekte og eventuelt supplere og korrigere disse. Selvangivelsen kan leveres på papir eller Internett.

Fra og med selvangivelsen for inntektsåret 2007 mottar også personlig næringsdrivende forhåndsutfylt selvangivelse. Opplysningene i tredjepartsoppgavene omfatter imidlertid ikke de typiske næringspostene i selvangivelsen, og forhåndsutfyllingen av selvangivelsen for denne gruppen skattytere er derfor gjennomgående mer ufullstendig enn for lønnstakere og pensjonister. De næringsdrivende må derfor alltid supplere de forhåndsutfylte opplysningene med opplysninger om inntekts- og formuesforhold vedrørende næringsvirksomheten. Elektroniske leveringstjenester på nettet har imidlertid gjort det enklere og raskere å fylle ut og levere selvangivelsen for denne skattytergruppen. Blant annet hjelper nettløsninger til at riktige vedlegg fylles ut, og at de fleste beløpene overføres automatisk mel-

lom skjemaene, noe som kombinert med elektronisk hjelp og kontroll gjør det langt enklere å levere en komplett og riktig selvangivelse nå.

### *Leveringsfritak og tilleggsskatt*

Fra og med levering av selvangivelsen for inntektsåret 2007 er det innført en ordning med fritak fra leveringsplikt for skattytere som mottar en fullstendig og korrekt forhåndsutfylt selvangivelse. Ordningen innebærer at skattytere som ikke har levert en korrigeret selvangivelse innen leveringsfristens utløp, anses å ha godkjent innholdet og dermed levert selvangivelsen med de opplysningene som er forhåndsutfylt. Bakgrunnen for innføring av ordningen er at de forhåndsutfylte opplysningene er tilstrekkelig til å fastsette et korrekt grunnlag for ligningen for over halvparten av skattyterne i gruppen lønnstakere og pensjonister.

Ordningen med leveringsfritak innebærer ingen endring i skattyters opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene. Den enkelte skattyter har fremdeles et ansvar for at de formues- og inntekt-sopplysningene som legges til grunn ved ligningen, er riktige. Derimot medfører dette at gjeldende regler om ileggelse av tilleggsskatt og forsinkelsesavgift ikke passer fullt ut.

Som nevnt anses lønnstakere og pensjonister for alltid å ha levert selvangivelsen, enten de benytter seg av leveringsfritaket eller leverer en korrigeret selvangivelse. Bestemmelsen i ligningsloven § 10-2 nr. 2 om tilleggsskatt for unnlatt levering av selvangivelsen kommer derfor ikke til anvendelse på denne skattytergruppen. Heller ikke reglene om forsinkelsesavgift i § 10-1 er anvendelige overfor disse skattyterne. For inntektsåret 2007 var det 1,7 millioner skattytere som benyttet seg av leveringsfritak. Det utgjør 49,7 prosent av alle lønnstakere og pensjonister. Finner ligningsmyndighetene at de forhåndsutfylte opplysningene er uriktige eller ufullstendige, og skattyter ikke har korrigeret dette, kan skattyter ilegges tilleggsskatt av den skatt som er eller kunne vært unndratt, jf. § 10-2 nr. 1.

Næringsdrivende, både enkeltpersonforetak og selskaper mv, har en ubetinget plikt til å levere selvangivelsen. Disse kan derfor ilegges både forsinkelsesavgift ved levering etter leveringsfristens utløp og tilleggsskatt ved unnlatt levering av selvangivelsen. I sistnevnte tilfelle fastsettes grunnlaget for ligningen ved skjønn, og tilleggsskatten beregnes av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen. Dette gjelder selv om ligningsmyndighetene legger mottatte tredjepartsopplysninger til grunn ved skjønnsligningen.

## **8.2 Vilkår for tilleggsskatt**

### **8.2.1 Innledning**

Etter gjeldende rett ilegges tilleggsskatt i to situasjoner: både når skattyter har unnlatt å levere pliktig selvangivelse eller næringsoppgave, og når skattyter har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger som har eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt.

Kriteriet uriktige eller ufullstendige opplysninger inngår også ved vurderingen av fristreglene i kapittel 9 og i vilkårene for straff etter ligningsloven kapittel 12. Det er i retts- og ligningspraksis lagt til grunn at begrepet i hovedsak har det samme innholdet i alle bestemmelsene. Utgangspunktet for tolkningen av begrepet er skattyters opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4 og plikten til å opptre aktsomt og lojalt, slik dette har kommet til uttrykk i rettspraksis. Grovt sagt har skattyter en plikt til å gi ligningsmyndighetene alle opplysninger som er nødvendige for å anvende skattereglene. Dette innebærer at skattyter må gi tilstrekkelige opplysninger til at ligningsmyndighetene kan vurdere et forhold opp mot skattereglene, eventuelt gi tilstrekkelig med opplysninger til at ligningsmyndighetene blir gjort oppmerksom på at de må innhente ytterligere opplysninger for å kunne vurdere forholdet.

### **8.2.2 Tilleggsskatteutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader**

Som nevnt i kapittel 7 foreslår Tilleggsskatteutvalgets flertall at det ikke skal ilegges tilleggsskatt dersom skattyter har gjort så godt som hun eller han kan, og ikke kan bebreides for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Utvalget foreslår ellers å videreføre hovedtrekkene i gjeldende rett for ileggelse av tilleggsskatt når skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt.

Utvalget legger til grunn at det er gitt riktige og fullstendige opplysninger dersom skattyter har gitt nok opplysninger til at ligningsmyndighetene, etter en normal gjennomgang av skattyters oppgaver, burde ha innhentet ytterligere opplysninger om et forhold og på denne måte ha skaffet seg et fullstendig materiale. Utvalgets flertall legger til grunn at dette prinsippet skal videreføres, men at det ikke er nødvendig å lovfeste en slik regel. Det kan antas at flertallet forutsetter at sentrale opplysninger alltid kreves gitt, selv om ligningsmyndighetene ut fra det øvrige materiale ville ha kommet på sporet av

dem også om de ikke ble gitt av skattyter selv. Et mindretall på ett medlem foreslår at prinsippet lovfestes, og begrunner dette blant annet med at såpass viktige prinsipper bør synliggjøres i lovteksten, og ikke «nedgraderes» som synspunkter i forarbeidene som har rettskildemessig langt svakere stilling.

Utvalget foreslår videre at skattyter skal anses å ha gitt ufullstendige opplysninger ved unnlatt levering av selvangivelse, næringsoppgave eller annen pliktig oppgave til ligningsmyndighetene. Tilleggsskatteutvalget foreslår derfor ikke å videreføre bestemmelsen i ligningsloven § 10-2 nr. 2 om at skattyter som unnlater å levere pliktig selvangivelse eller næringsoppgave, ilegges 30 prosent tilleggsskatt av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen.

Tilleggsskatteutvalget så det slik at skattyter som ikke leverer selvangivelse mv. gjør seg skyldig i to overtredelser. Vedkommende har overtrådt plikten til å levere selvangivelsen i riktig form og i tillegg gitt ufullstendige opplysninger. Ved unnlatt levering av selvangivelsen foreslår utvalget derfor at det både skal ilegges et standardisert gebyr for brudd på leveringsplikten og tilleggsskatt for å ha gitt ufullstendige opplysninger.

NARF peker på at opplysningsplikten bør anses oppfylt når det er gitt tilstrekkelig med opplysninger til at ligningsmyndighetene kan forfølge forholdet videre, når disse opplysningene fra skattyterens side er relatert til den aktuelle spørsmålsstilling. Det må forutsettes at ligningsmyndighetene påtar seg ansvaret for å ha lest gjennom innleverte dokumenter. NARF støtter forslaget fra utvalgets mindretall om å lovfeste standarden for hva som skal anses som fullstendige opplysninger.

Norsk Øko-Forum er positive til at innstillingen gir retningslinjer om når en skattyter ikke kan anses å ha oppfylt sin opplysningsplikt, men ønsker en noe nærmere konkretisering i lov eller forskrift.

Oljeindustriens Landsforening peker blant annet på at det på bakgrunn av uklarhet i det nærmere innholdet i uriktige og ufullstendige opplysninger, er behov for en presisering fra lovgivers side.

Skattebetalerforeningen gir sin tilslutning til at den standard som uttrykkes i Rt. 1992 side 1588 (*Loffland*) gir en balansert interesseavveining mellom ligningsmyndighetenes behov for korrekte opplysninger og deres plikt til å foreta ytterligere undersøkelser når skattyter har gitt nok opplysninger til at forholdet burde ha vært avklart gjennom ytterligere undersøkelser. Skattebetalerforeningen mener at denne standarden må lovfestes.

Når det gjelder utvalgets forslag om en gebyrordning for unnlatt levering av selvangivelsen mv.,

er *Skattebetalerforeningen* imot en kombinasjon av gebyr og tilleggsskatt. Foreningen mener at gebyret kan aksepteres som en nedre grense, men at ytterligere tilleggsskatt må avkortes mot gebyret.

HSH mener at gebyret ved unnlatt levering er for høyt hvor selvangivelsen er levert, men det for eksempel mangler et skjema.

Justisdepartementet er positiv til forslaget om et fast gebyr, men peker på at gebyret kan være beskjedent for skattytere med høy inntekt.

### 8.2.3 Departementets vurderinger og forslag

Etter gjeldende rett er de grunnleggende vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave. I tillegg må de uriktige eller ufullstendige opplysningene ha ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Spørsmålet er om disse vilkårene bør videreføres.

#### *Uriktige og ufullstendige opplysninger*

Etter departementets oppfatning bør det grunnleggende vilkåret for ileggelse av tilleggsskatt være at skattyter ikke har oppfylt sin opplysningsplikt. Et slikt vilkår kan formuleres på flere måter. En mulighet er at vilkåret nettopp slår fast at tilleggsskatt skal ilegges når skattyter ikke har oppfylt sin opplysningsplikt. Et alternativ er å formulere vilkåret som overtredelse av ligningsloven § 4-1, som fastslår skattyters plikt til å gi tilstrekkelige opplysninger til ligningsmyndighetene. En tredje mulighet er å videreføre gjeldende rett.

Rettspraksis om hva som skal til for at skattyter anses å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, er i stor grad knyttet til endringsfristene i ligningsloven § 9-6. Som det fremgår i punkt 8.2.1, kan denne praksisen i stor utstrekning også legges til grunn ved tolkningen av hva som er uriktige eller ufullstendige opplysninger som vilkår for ileggelse av tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1.

Skattyter har gitt uriktige opplysninger når han har gitt opplysninger som ikke stemmer med de faktiske forhold. I de fleste tilfeller vil det være enkelt å fastslå om skattyteren har gitt uriktige opplysninger. Rettspraksis viser likevel at det i enkelte tilfeller kan være vanskelig å fastslå dette. Utfylt tallrubrikk i et opplysningsskjema kan eventuelt anses likeverdig med utfylt 0 i rubrikken, slik at det foreligger uriktig opplysning dersom den utfylte rubrikken skulle ha vært utfylt med et konkret tall.

Begrepet ufullstendige opplysninger favner vi

dere og er noe vagere enn begrepet uriktige opplysninger. Opplysningene vil være ufullstendige når skattyter gir et fortegnet eller ufullstendig bilde av de underliggende realiteter, selv om de opplysningene som gis, isolert sett er korrekte så langt de rekker. Skattyter skulle med andre ord ha gitt flere opplysninger.

Fra rettspraksis kan nevnes Rt. 1992 side 1588 (*Loffland*), som fastslår prinsippet om skattyters aktsomhets- og lojalitetsplikt ved oppfyllelse av opplysningsplikten. I dommen uttales blant annet følgende om innholdet i kriteriet uriktige eller ufullstendige opplysninger:

«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. Dersom det avgjørende skulle være at det objektivt sett foreligger ufullstendige opplysninger, og at skattyteren har hatt kunnskaper om disse, ville imidlertid toårsfristen få svært liten betydning. På den annen side synes det lite rimelig å legge skattyterens helt subjektive vurdering av opplysningenes relevans til grunn ved avgjørelsen av om toårsfristen skal gjelde. Dette vil også kunne medføre bevisproblemer for ligningsmyndighetene. Endringsreglene tar sikte på å oppnå riktige ligningsresultater og medvirke til at alle like tilfelle blir behandlet likt. 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.»

I Rt. 1995 side 1883 (*Slørdahl*) drøftes forholdet mellom skattyters opplysningsplikt og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt. I dommen uttales blant annet:

«Selv om ligningskontoret kunne funnet frem til det riktige grunnlaget 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. Man kan reise spørsmål om ligningskontoret ut fra opplysningene i selvangivelsen for 1986 bur-

de stilt spørsmål og gitt veiledning til Slørdahl. Men uansett hva man måtte mene om dette, kan det etter mitt syn ikke få betydning for konklusjonen når det gjelder Slørdahls egen opplysningsplikt.»

Det nærmere innholdet i kriteriet ufullstendige opplysninger er også drøftet i Rt. 1997 side 1430 (*Elf*). Høyesteretts vurdering av om selskapet hadde gitt ufullstendige opplysninger bygger i stor grad på det faktum at den skattemessige disposisjonen var tvilsom. Skattyter får da en særlig plikt til å opplyse om forholdet, selv om ligningsmyndighetene kunne ha oppdaget hvordan skattyter hadde innrettet seg. I dommen uttales blant annet:

«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 selvangivelse ved siden av de nødvendige oppgaver over formue og inntekt også inneholde «andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen.»

Elf har erkjent at selskapet ved en feil i 1986 og i 1987 ikke har gitt opplysninger om latent skatteansvar som omhandlet i aksjeloven § 11-8 nr. 7. En opplysning om dette ville også ha gitt den kyndige leser informasjon om manglende regnskapsmessig avskrivning på det oppskrevne beløp. Det var da dette forhold ble opplyst i en note til regnskapet i 1989 at ligningsmyndighetene ble oppmerksom på spørsmålet. Statens prosessfullmektig har også vist til aksjeloven § 11-8 nr. 3 om plikten til å gi tilleggsopplysninger i regnskapet der avskrivningen er blitt endret i forhold til den avskrivningsplan som tidligere har vært fulgt.

Ved vurderingen av spørsmålet om det er gitt ufullstendige opplysninger, legger jeg ikke avgjørende vekt på disse forsømmelser i forhold til aksjelovens 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 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 statskatteligningen. 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.»

En annen viktig dom er inntatt i Rt. 1999 side 1087 (*Baker Hughes*). Høyesterett vurderte her om et avvik på rundt 40 prosent mellom den pris som selskapet betalte i leie, og den leien som ville blitt lagt til grunn mellom uavhengige parter, innebar at skattyter hadde gitt uriktige opplysninger i relasjon til ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a om toårsfrist for endring av ligning. I denne dommen presiseres det imidlertid at det ikke tas standpunkt til om uttrykkene uriktige eller ufullstendige opplysninger i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, må forstås på samme måte som i ligningsloven § 10-2 nr. 1 om tilleggsskatt. I dommen uttales blant annet:

«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 armlengdesleie 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. Jeg bemerker at det ikke er noe krav at skattyter skal være noe å bebreide for at opplysningen er gitt. Toårsfristen i § 9-6 nr. 3 bokstav a kommer således ikke til anvendelse.

Med dette tar jeg ikke standpunkt til om uttrykkene «uriktige» og «ufullstendige opplysninger» i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, må forstås på samme måte som de samme uttrykkene i ligningsloven § 10-2 nr. 1 om tilleggsskatt.»

Forholdet mellom skattyters opplysningsplikt og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt var også oppe i Rt. 2007 side 360 (*Lyse Energi*). Skattyter hadde foretatt utbetalinger til aksjonærene som renter av lån. Lånet skulle etableres ved nedskrivning av overkursfondet. Etter avtalen med aksjonærene skulle lånet løpe fra januar 1999, men nedskrivningen ble først gjennomført i 2001. En anførsel om at utbetalinger foretatt før etablerings-

tidspunktet var renter, ble frafalt for Høyesterett. Det ble i stedet anført at utbetalingene var fradragsberettigede som erstatningsutbetalinger som følge av manglende rådgivning og forsinket etablering av lånet. Retten kom til at det ikke forelå erstatningsgrunnlag, og at utbetalingene var å anse som ikke fradragsberettiget aksjeutbytte. Retten kom også til at skattyter hadde gitt ufullstendige opplysninger, og at det var grunnlag for å legge tilleggsskatt, selv om ligningsmyndighetene ved et nærmere studium av regnskapet kunne ha oppdaget forholdet. Høyesterett uttalte blant annet:

«Jeg er enig med overligningsnemnda og lagmannsretten i at selskapet har gitt ufullstendige opplysninger i forbindelse med ligningen for 1999. I note 21 til regnskapet for 1999 heter det blant annet at i 'forbindelse med etableringen av Lyse konsernet ble 3 000 millioner kroner om-dannet fra egenkapital til et ansvarlig lån fra eierne'. Det er ikke riktig når det her opplyses at lånet på 3 milliarder kroner var etablert på dette tidspunkt. Det fremgår heller ikke av selve regnskapet for 1999 at lånet ikke var trådt i kraft. Det har vært anført at ligningsmyndighetene ved et nærmere studium av regnskapet kunne ha sluttet seg til at lånet ikke var etablert pr. 1. januar 1999. Dette er i og for seg riktig, men det kan ikke være tvilsomt at selskapets opplysningsplikt her må slå igjennom, jf. Rt.1997 side 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. De ufullstendige opplysningene om lånet kunne utvilsomt ha ført til fastsetting av for lav skatt for selskapet.»

Etter departementets oppfatning gir gjeldende praksis, knyttet til hva som skal anses som uriktige og ufullstendige opplysninger, en fornuftig avveining mellom skattyters opplysningsplikt på den ene side og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt på den andre. Etter departementets syn er det også en fordel at det grunnleggende vilkåret for illeggelse av tilleggsskatt i størst mulig grad samsvarer med vilkåret for endring av ligning utover toårsfristen, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Vil-kåret om uriktige eller ufullstendige opplysninger benyttes også i straffebestemmelsen i ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a og i forslaget til ny bestemmelse om skattesvik i den nye straffeloven § 378, jf. Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) om endringer i straffelo-

ven 20. mai 2005 nr. 28. Departementet finner derfor ikke grunn til å foreslå gjeldende rett endret på dette punktet, og går inn for at det grunnleggende vilkåret for tilleggsskatt fortsatt skal være at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene.

Departementet legger til grunn at skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt dersom det er 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. Spørsmålet er derfor om denne standarden bør lovfestes, slik ett av utvalgsmedlemmene foreslår, eller om det i lovteksten bør presiseres nærmere hva som skal anses som uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Etter departementets oppfatning er det vanskelig å gi en presis og uttømmende definisjon av uriktige og ufullstendige opplysninger i lovteksten. Det vil uansett oppstå tvilstilfeller eller grensetilfeller som er vanskelig å avgjøre i praksis. Rettspraksis og ligningspraksis om hva som skal anses som uriktige og ufullstendige opplysninger er etter hvert blitt så vidt omfattende at det i mange tilfeller vil være betydelig veiledning å hente der. Departementet kan derfor ikke se at det vil være hensiktsmessig med noen nærmere definisjon i lovteksten av hva som skal anses som uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Det vises til forslag til ligningsloven § 10-2 nr. 1.

#### *Unnlatt levering av selvangivelse eller næringsoppgave*

Etter ligningsloven § 10-2 nr. 2 skal tilleggsskatten beregnes av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen, når skattyter har unnlatt å levere pliktig selvangivelse eller næringsoppgave. I ligningspraksis er det lagt til grunn at bestemmelsen gir et eget hjemmelsgrunnlag for tilleggsskatt når skattyter ikke har levert pliktige oppgaver. I tillegg gir bestemmelsen en særskilt beregningsregel for slike tilfeller. I forarbeidende til ligningsloven, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978–79), uttales at «[n]år departementet foreslår en så sterk reaksjon i disse tilfelle, skyldes det den betydning man legger på at skattyteren oppfylder sin plikt til å levere disse hovedoppgaver om sin ligning.»

I Rt. 2006 side 1601, som gjaldt fastsetting av bøtstraff for unnlatt levering av selvangivelse og inkorporering av tilleggsskatt i boten, kom Høyesterett til at unnlatt levering av selvangivelse faller inn under begrepet ufullstendige opplysninger i ligningsloven § 10-4 nr. 1 tredje punktum. Ved vurde-

ringen la retten til grunn at ligningsloven § 10-2 nr. 2 må anses som en særskilt beregningsregel, og ikke som et hjemmelsgrunnlag for tilleggsskatt ved unnlatt levering av selvangivelse og næringsoppgave. På denne bakgrunn kan det reises spørsmål om unnlatt levering av pliktig selvangivelse og næringsoppgave bør være et eget grunnlag for tilleggsskatt.

Riktig fastsetting av skattyters inntekt forutsetter at opplysningsplikten etter ligningsloven kapittel 4 oppfylles, både ved at selvangivelse og næringsoppgave leveres, og ved at de opplysninger som gis, er korrekte og fullstendige. Skattyters generelle plikt til å gi korrekte og fullstendige opplysninger og plikten til å levere selvangivelse og næringsoppgave reguleres i forskjellige bestemmelser i ligningsloven kapittel 4. Skattyters alminnelige opplysningsplikt følger av ligningsloven § 4-1, mens plikten til å levere selvangivelse og næringsoppgave følger av henholdsvis ligningsloven § 4-2 og § 4-4 nr. 1. Etter departementets oppfatning bør dette skillet også reflekteres i vilkårene for tilleggsskatt. Også av pedagogiske hensyn bør det gå klart fram at tilleggsskatt også ilegges ved unnlatt levering av pliktige oppgaver. Departementet foreslår derfor at unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave skal være et eget grunnlag for tilleggsskatt.

Departementet viser til drøftelsen ovenfor og legger til grunn at det ikke er nødvendig med administrative sanksjoner utover tilleggsskatt for den skatt som er eller kunne vært unndratt, når skattyter unnlater å levere selvangivelse eller næringsoppgave. Ved unnlatt levering av disse oppgavene skal grunnlaget for ligningen fastsettes ved skjønn, og skattyter kan ikke kreve å få sin klage behandlet, jf. ligningsloven § 8-2 nr. 2 og § 9-2 nr. 7 bokstav a. Dette, i tillegg til tilleggsskatt for ufullstendige opplysninger, gir etter departementets oppfatning samlet sett et tilstrekkelig press på skattyter til å levere pliktig selvangivelse og næringsoppgave. Departementet ser derfor ikke behov for et eget pressmiddel i form av gebyr ved overtredelse av leveringsplikten, slik Tilleggsskatteutvalget foreslår.

Det vises til forslag til ligningsloven § 10-2 nr. 1.

#### *Grensen mellom forsinkelse og unnlatt levering av selvangivelsen*

Etter gjeldende rett frafalles tilleggsskatten for ikke levert selvangivelse eller næringsoppgave, og erstattes av forsinkelsesavgift, dersom skattyter leverer de manglende oppgavene innen klagefristens utløp, jf. ligningsloven § 10-5. Tilleggsskatten frafalles selv om selvangivelsen ikke realitetsbehandles



og den opprinnelige skjønnsligningen opprettholdes. Som påpekt av Tilleggsskatteutvalget åpner dette for at skattyter, uten å bli ilagt tilleggsskatt, kan spekulere i en lav skjønnsligning, for så å levere selvangivelsen innen klagefristen bare dersom skjønnsligningen er høyere enn de reelle inntektene tilsier. For å unngå en slik mulighet foreslår Tilleggsskattutvalget at selvangivelse og næringsoppgave skal anses som ikke levert dersom oppgavene ikke er levert på tidspunktet for utlegg av skattelistene, jf. ligningsloven § 8-8.

Departementet deler utvalgets syn på dette punktet, og foreslår at skjæringstidspunktet for når selvangivelse mv. skal anses som ikke levert settes til utleggstidspunktet for skattelisten. Opplysninger som gis ved levering etter dette tidspunkt vil da bare ha virkning som informasjon og anførsler fra skattyter, ikke som formell levering av selvangivelsen med de rettsvirkninger det har. Opplysningssvikt i en slik etterlevert informasjon kan imidlertid føre til samme straffe- og tilleggsskatteansvar som ved tidligere levering.

Det følger av ligningsloven § 8-8 nr. 2 tredje og fjerde punktum at skattelister for personlige og upersonlige skattytere kan legges ut til forskjellige tidspunkt, og at det kan bestemmes at det skal legges ut skattelister for bestemte grupper skattytere. Om skattyter har unnlatt å levere selvangivelse eller næringsoppgave, skal avgjøres ut fra utleggstidspunktet for den aktuelle skattytergruppen. Dersom skattyter leverer selvangivelsen før utleggstidspunktet, men for sent til at den kan legges til grunn ved ligningen, må eventuell tilleggsskatt for unnlatt levering omgjøres til forsinkelsesavgift i endringssak. En slik bestemmelse får ingen betydning for lønnstakere og pensjonister, som på grunn av leveringsfritaket alltid anses for å ha levert selvangivelsen innen fristen, jf. punkt 8.1.

Departementets forslag innebærer at bestemmelsen i § 10-5 ikke videreføres. Derimot foreslås at skjæringstidspunktet mellom levert og ikke levert selvangivelse mv. fremkommer i bestemmelsen om vilkårene for tilleggsskatt og i bestemmelsen om vilkårene for forsinkelsesavgift.

Det vises til forslag til endring i ligningsloven § 10-1 nr. 1 første punktum og forslag til ligningsloven § 10-2 nr. 1 siste punktum.

#### *Har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler*

Etter gjeldende rett er det et vilkår for tilleggsskatt at de uriktige eller ufullstendige opplysningene som skattyter har gitt, har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Dersom resultatet av

ligningen ville ha blitt det samme uavhengig av skattyters opplysningssvikt, er det ingen grunn til å ilegge tilleggsskatt. Det blir da heller ikke noe beregningsgrunnlag for den. Departementet foreslår derfor å videreføre dette vilkåret. På den annen side foreslår departementet å endre ordlyden på dette punktet, slik at uttrykket «fastsetting av for lav skatt» endres til «skattemessige fordeler». Etter departementets syn er dette en mer dekkende beskrivelse av de tilfeller hvor det skal ilegges tilleggsskatt. Eksempelvis skal tilleggsskatten ved tidfestingsfeil beregnes av nettofordelen av den utsatte beskatningen, og ikke av den lavere skatt som oppnås det enkelte år. Etter departementets oppfatning er det mer dekkende å si at skattyter har oppnådd en skattemessig fordel i et slikt tilfelle. Endringen medfører også at det blir samsvar i begrepsbruken i bestemmelsene om tilleggsskatt i §§ 10-2 til 10-5 og straff for skattesvik i § 12-1, samt forslag til ny bestemmelse om skattesvik i den nye straffeloven § 378, jf. Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) om lov om endringer i straffeloven 20. mai 2005 nr. 28.

I gjeldende ligningslov § 10-2 nr. 1 presiseres det i siste punktum at også fastsetting av for lav trygdeavgift omfattes av reglene om tilleggsskatt. Etter departementets oppfatning er det ikke nødvendig å videreføre denne bestemmelsen. Fastsetting av for lav trygdeavgift fanges opp av det videre begrepet skattemessige fordeler.

Det vises til forslag til ligningsloven § 10-2 nr. 1.

## **8.3 Unnskyldningsgrunner**

### **8.3.1 Innledning**

Etter gjeldende regler skal tilleggsskatten ikke fastsettes, eller fastsettes med halv sats, når skattyterens forhold må anses som unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak som ikke kan legges ham til last. Ved vurderingen av om et forhold er unnskyldelig, må det ses hen til skattyters erfaring og innsikt. For eksempel vil det normalt stilles strengere krav til en næringsdrivende enn til en lønnstaker. Det fritar ikke for tilleggsskatt at skattyter ikke har satt seg inn i de reglene som gjelder for virksomheten, og som skattyter burde kjenne til.

Det er ikke forutsetningen at ligningsmyndighetene skal foreta særlige undersøkelser for å fastslå om det foreligger unnskyldelige forhold som kan begrunne fritak for tilleggsskatt. Utgangspunktet er derfor at det er opp til skattyter å ta opp med ligningsmyndighetene de forholdene som eventuelt kan være unnskyldelige. Ligningsmyndighetene

bør likevel ta spørsmålet opp til vurdering av eget tiltak, dersom det er nærliggende grunner til å anta at skattyterens forhold er unnskyldelig.

Tilleggsskatteutvalget foreslår ingen unnskyldningsgrunner som skal fritta for tilleggsskatt. Dette har sin bakgrunn i utvalgets forslag om at bare den skattyter som er å bebreide for opplysningssvikten, skal ilegges tilleggsskatt. I et slikt system er det ikke nødvendig med unntak fra tilleggsskatten ved unnskyldelige forhold.

### 8.3.2 Departementets vurderinger og forslag

I et system der tilleggsskatten skal ilegges etter objektive kriterier, er det nødvendig med unntaksregler for å unngå urimelige eller uønskede resultater. Det er derfor behov for regler om unntak fra tilleggsskatt. Skattyter må blant annet kunne unntas fra tilleggsskatt dersom den manglende oppfyllelse av opplysningsplikten fremstår som unnskyldelig.

I forbindelse med vedtakelsen av ligningsloven foreslo departementet at sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen *særlig* årsak som ikke kan legges skattyter til last, skulle fritta for tilleggsskatt. Dette ble endret ved stortingsbehandlingen, slik at gjeldende bestemmelse uten krav til *særlig* årsak ble vedtatt. Dette innebar en lempning av kravene til unnskyldningsgrunnene, sammenlignet med departementets opprinnelige forslag. Finanskomiteen uttalte i denne forbindelse:

«Komiteen vil imidlertid understreke at før ligningsmyndighetene går til det skritt å ilegge tilleggsskatt må det være klarlagt at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og at dette ikke kan anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom eller uerfarenhet. Etter komiteens mening kan også andre årsaker tilsi at tilleggsskatt frafalles i det enkelte individuelle tilfelle. Ordningen må derfor praktiseres med varsomhet.»

Til tross for dette har regelverket vært praktisert relativt strengt, og da særlig overfor skattytere med oversiktlige inntekts- og formuesforhold. Dette gjelder særlig kriteriet annen årsak som ikke kan legges ham til last, som sjelden brukes som fritaksgrunn.

Etter departementets oppfatning er det grunn til å anvende unnskyldningsgrunnene i noe større utstrekning enn i dag. Spesielt bør unntaket som gjelder annen årsak som ikke kan legges skattyter til last, vurderes anvendt i noe større utstrekning. For å sikre at unnskyldningsgrunnene får større anvendelse enn i dag, foreslår departementet derfor å endre ordlyden i bestemmelsen om unnskyldningsgrunner.

Sykdom, alderdom og uerfarenhet bør beholdes som viktige eksempler, men også andre årsaker som anses som unnskyldelige må kunne føre til at tilleggsskatt ikke fastsettes. Etter departementets oppfatning er det ikke nødvendig å videreføre begrensningen som ligger i at skattyterens forhold må anses som unnskyldelig på grunn av annen årsak «som ikke kan legges ham til last». Det er tilstrekkelig at skattyterens forhold er unnskyldelig.

En liten gruppe skattytere er for et kortere eller lengre tidsrom ute av stand til å ivareta egne interesser. Årsakene kan være psykiske eller sosiale problemer, sykdom eller dødsfall i familien, samlivsbrudd, rusmisbruk eller fengselsopphold. Disse skattyternes vanskelige livssituasjon kan blant annet forårsake at de ikke leverer selvangivelse eller andre oppgaver og dermed blir skjønnsignet. For personlige skattytere som omfattes av leveringsfrikaket for selvangivelsen, vil dette bli et mindre problem enn tidligere, i og med at de alltid anses å ha levert selvangivelsen med de forhåndsutfylte opplysningene. Personlig næringsdrivende skal fortsatt levere selvangivelsen, og kan komme i en situasjon hvor de blir skjønnsignet fordi de ikke har gjort det. Skatteetaten har i den senere tid økt oppmerksomheten overfor denne skattytergruppen, blant annet slik at det skal være enklere å få endret en for streng skjønnsligning. Også bortfall av tilleggsskatt bør være nærliggende dersom skattyterens livssituasjon gir en god unnskyldningsgrunn for unnlatt levering av selvangivelsen.

Et annet eksempel på tilfeller hvor en opplysningsfeil kan være unnskyldelig, er hvor det har vært generelt lett å misforstå en bestemmelse om skatte- eller oppgaveplikt. Opplysningsfeil som bare skyldes det forhold at en rettsregel er uklar, vil ikke være unnskyldelig. Dersom skattyter innser eller bør innse at det kan være tvil om hvordan en bestemmelse skal forstås, skal han eller hun gi utfyllende opplysninger om dette i selvangivelsen slik at ligningsmyndighetene får tilstrekkelig med opplysninger til å vurdere hva som er den riktige skattemessige bedømmelse av forholdet. Den klare hovedregelen vil derfor fortsatt være at rettsvillfarelse ikke vil være et unnskyldelig forhold. Bare i helt spesielle situasjoner kan det være grunn til å fravike dette utgangspunktet. Det kan for eksempel dreie seg om tolkning av en ny bestemmelse som kan være uklar eller som misforstås av andre grunner. I slike tilfeller kan det fremstå som svært strengt å ilegge tilleggsskatt, dersom skattyterne har gjort så godt de har kunnet, men likevel misforstår på en aktsom måte og dermed ikke oppfyller opplysningsplikten. Etter departementets oppfatning er det vanskelig å se for seg at dette vil kunne

gjelde profesjonelle næringsdrivende, men det kan være aktuelt for lønnstakere og pensjonister i helt spesielle tilfeller.

Ytterligere eksempler kan være lite synlige feil i tredjepartsoppgaver (lønnsoppgaver, kontooppgaver mv.), som skattyter derfor ikke retter som ligningsgrunnlag, og tekniske regnskapsfeil som ikke kvalifiserer som «åpenbare regne- eller skrivefeil», jf. punkt 8.4.3, men som likevel kan inntreffe ubevisst uten at skattyter eller dennes medhjelper kan lastes for det. Når det gjelder mer profesjonelle, ressurssterke skattytere med kompliserte skatteforhold, må det imidlertid forventes grundige og betryggende kvalitetssikringsrutiner ved regnskapsføring og utarbeidelse av ligningsopplysninger. Terskelen for å anse opplysningsfeil som unnskyldelige vil derfor måtte ligge høyere enn ellers i slike tilfeller.

Ut over dette er det vanskelig å gi konkrete eksempler på hvilke tilfeller som bør omfattes av dette unntaket. Departementet legger imidlertid til grunn at dette vil utvikle seg gjennom ligningsmyndighetenes praktisering av regelverket. En viktig forutsetning for mer utstrakt bruk av unnskyldningsgrunnene og mer konsekvent og ensartet bruk av dem er at etatens retningslinjer følger opp innholdet i denne proposisjonen. Dette gjelder i første rekke omtalen av nye tilleggsskatteregler i kommende utgaver av Lignings-ABCen. Departementet legger til grunn at også organiseringen av skatteetaten med større enheter og større grad av spesialisering vil legge forholdene til rette for mer konsekvent og ensartet bruk av unntaksbestemmelsene.

Skattyteren er ansvarlig for at alle opplysninger som gis til ligningsmyndighetene, er riktige og fullstendige. Dersom de uriktige eller ufullstendige opplysningene skyldes feil hos skattyters medhjelper, er utgangspunktet at skattyteren selv svarer for opplysningssvikten. Feil hos medhjelper vil derfor som den klare hovedregel ikke være et unnskyldelig forhold for skattyter, med mindre feilen kan anses unnskyldelig hos begge.

Etter ligningsloven § 10-4 nr. 2 skal tilleggsskatten fastsettes med halv sats dersom det foreligger unnskyldningsgrunner, men disse ikke tilsier at tilleggsskatten helt skal falle bort. Stikkordet kan her være «litt, men ikke fullt unnskyldelig». En slik gradering av unnskyldelige forhold er etter departementets syn vanskelig å praktisere. Dette må også ses i sammenheng med det ovennevnte om å senke terskelen for når skattyters forhold skal anses unnskyldelig. Forslaget om mer utstrakt bruk av unnskyldningsgrunnene vil særlig styrke stillingen til svake grupper blant skattyterne. Departementet an-

tar videre at bestemmelsen om halv sats er lite brukt. Departementet foreslår derfor at tilleggsskatten skal falle helt bort i alle tilfeller der det foreligger tilstrekkelige unnskyldningsgrunner.

Det går et tydelig skille mellom det som er unnskyldningsgrunner, og øvrige unntak fra tilleggsskatt. Unnskyldningsgrunnene er knyttet til personlige forhold ved den skattyter som har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, mens dette ikke er tilfellet for de øvrige unntakene, som for eksempel gjelder regne- eller skrivefeil. Etter departementets syn bør dette skillet komme klarere fram av loven ved at unnskyldningsgrunnene tas inn i en egen bestemmelse.

Departementet viser til forslag til ligningsloven § 10-3 nr.1.

## 8.4 Unntak fra tilleggsskatt

### 8.4.1 Innledning

Etter gjeldende rett skal tilleggsskatt ikke fastsettes på grunnlag av åpenbare regne- eller skrivefeil i skattyters oppgaver. Tilleggsskatt fastsettes heller ikke når den i alt vil bli under 400 kroner. Når skattyter frivillig retter eller utfyller tidligere gitte opplysninger, beregnes tilleggsskatten med én prosent.

### 8.4.2 Tilleggsskatteutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader

Tilleggsskatteutvalget påpeker at sanksjonssystemet ikke bør utformes strengere enn det behovet tilsier, og foreslår flere unntak fra tilleggsskatt.

Et flertall i utvalget, alle unntatt ett medlem, mener at det ikke er behov for en sanksjon i form av tilleggsskatt når skattyter unnlater å returnere en fullstendig og korrekt forhåndsutfylt selvangivelse. Dette flertallet foreslår derfor at det ved unnlatt levering av selvangivelsen ikke skal beregnes tilleggsskatt av de postene som er forhåndsutfylt, forutsatt at opplysningene er fullstendige og riktige. Ett medlem mener derimot at et slikt unntak fra tilleggsskatt bør inngå i en mer omfattende vurdering knyttet til endringer i selvangivelsesplikten.

Utvalget legger til grunn at gjeldende unntak for åpenbare regne- og skrivefeil er begrenset til enkeltstående, utilsiktede slurvefeil som skattyter kan bebreides for ikke å ha ført tilstrekkelig kontroll med. Etter utvalgets syn er det på grunn av oppdagelsesrisikoen ikke behov for å sanksjonere denne typen feil. Utvalget foreslår derfor å videreføre denne unntaksbestemmelsen.

Etter gjeldende praksis beregnes tilleggsskatt med én prosent når skattyter, hans eller hennes bo eller arvinger frivillig retter eller utfyller tidligere gitte opplysninger. Utvalget foreslår et fullstendig unntak fra tilleggsskatt i slike tilfeller. I tillegg foreslår utvalget et nytt unntak om at tilleggsskatt ikke skal ilegges når skattyter har avgått ved døden. Utvalget foreslår dessuten at beløpsgrensen for når det skal ilegges tilleggsskatt økes til 600 kroner.

De fleste høringsinstansene synes å være enig i utvalgets vurderinger og forslag til unntaksbestemmelser. Når det gjelder forslaget om unntak for forhåndsutfylte opplysninger i selvangivelsen, påpeker flere høringsinstanser at det vil føre til en urimelig forskjellsbehandling av næringsdrivende, da det også for denne skattytergruppen foreligger tredjepartsopplysninger som hensyntas ved den skjønsmessige fastsetting av formue og inntekt. Også *Skattedirektoratet* mener at unntaket bør gjelde for alle skattytere, uavhengig av hvilken type selvangivelse som pliktes levert, og skriver i denne sammenheng:

«Det vises her til den åpenbare forskjellsbehandlingen forslaget innebærer for lønsmottakere som har en liten næringsinntekt ved siden av, f. eks. i form av royaltyinntekter eller leieinntekter. Dersom unntaket i lovutkastet § 10-8 bokstav b likevel blir stående, vil vi derfor anbefale at dette også gjøres gjeldende for næringsdrivende slik at samtlige opplysninger som kan preutfylles fra ligningsmyndighetenes side unntas fra tilleggsskatt for alle skattytere ved unnlatt levering av selvangivelsen. Grensen må i så fall trekkes mot andre kontrollopgaver som ikke nyttes til utfylling av selvangivelsen for skattytere som omfattes av ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse.»

Flere høringsinstanser påpeker behovet for en nærmere avklaring av hva som ligger i begrepet åpenbare regne- og skrivefeil, og reiser spørsmål om feil i dataprogrammer bør omfattes. *Oljeindustriens Landsforening* skriver i denne sammenheng:

«Det kunne under enhver omstendighet muligens være grunn til å vurdere om ikke også andre former for utilsiktede feil burde gi grunnlag for unntak fra tilleggsskatt. Eksempler på dette er utilsiktede regnskaps- og skjemafeil og feil i datasystem og lignende som i dag sjeldent vil bli omfattet av «åpenbare skrive- og regnefeil». Tilleggsskatt på denne type feil vil ofte fremstå som svært urimelig, særlig når det ses i sammenheng med den relativt rigide satsstrukturen i tilleggsskattesystemet, ...»

*Skattedirektoratet* skriver:

«Feil i dataprogrammer anføres ofte som regne- eller skrivefeil som omfattes av unntaket i ligningsloven § 10-3 bokstav a. Dette gjelder f. eks. manglende tilbakeføring på næringsoppgaven side 4, manglende overføringer fra skjema til selvangivelse, feil tilbakeføringer osv. Etter Skattedirektoratets oppfatning stiller ikke feil i dataprogrammer seg annerledes enn andre type regne- eller skrivefeil. Det må skje en konkret vurdering av om feilen er en konkret regne- eller skrivefeil. Skattyter er ansvarlig for opplysningene, uansett om de gis av han selv, av medhjelper eller om opplysningsfeilen skyldes feil i dataprogrammer. Det kan være hensiktsmessig at dette omtales i tilknytning til nevnte unntak.»

### 8.4.3 Departementets vurderinger og forslag

I tillegg til unntak fra tilleggsskatt når det foreligger unnskyldningsgrunner hos skattyter, er det behov for mer objektive unntak.

#### *Forhåndsutfylte opplysninger*

Ved ligningen av lønnstakere og pensjonister legges de forhåndsutfylte opplysningene i selvangivelsen til grunn dersom skattyter ikke har levert en korrigeret selvangivelse innen leveringsfristen. I praksis ilegges derfor ikke tilleggsskatt av beløp i de forhåndsutfylte postene når disse er korrekt og fullstendig forhåndsutfylt. Dette unntaket er en konsekvens av og praktisk tilpasning til ordningen med leveringsfritak, som ble innført fra 2008. Departementet foreslår at unntaket videreføres og lovfestes.

Personlig næringsdrivende (enkeltpersonforetak) omfattes ikke av leveringsfritaket. Disse må alltid fylle ut hele eller deler av selvangivelsen og levere denne. Næringsdrivende som ikke leverer selvangivelsen, ilegges derfor tilleggsskatt av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen, også av beløp i de forhåndsutfylte postene. Spørsmålet er om unntaket også bør omfatte forhåndsutfylte opplysninger i selvangivelsen til denne skattytergruppen.

Etter departementets oppfatning er det ikke grunn til å sanksjonere unnlatt levering av opplysninger som ligningsmyndighetene har presentert for skattyter ved forhåndsutfyllingen, slik at skattyter kan kontrollere dem. Når opplysningene om et forhold er riktige og fullstendige, er muligheten for å unndra skatt ikke til stede for dette forholdets vedkommende. Eksempelvis kan ikke skatt av et

innberettet og forhåndsutfylt beløp i bankinnskudd unndras fordi om skattyteren er næringsdrivende og ikke leverer selvangivelse som sådan.

Departementet foreslår derfor en generell unntaksregel om at tilleggsskatt for unnlatt levering av selvangivelsen ikke skal fastsettes av skattegrunnlag fremkommet ved riktige og fullstendige opplysninger som er forhåndsutfylt i selvangivelsen. Dette innebærer at alle personlig skattytere likebehandles på dette punktet. Et slikt unntak vil både hjemle den praksis som allerede er innført som følge av leveringsfritaket, og vil medføre at tilleggsskatt ikke skal beregnes av riktige og fullstendige, forhåndsutfylte beløp i næringsdrivendes selvangivelse ved unnlatt levering av denne.

Unntaket forutsetter at opplysningene faktisk er forhåndsutfylt korrekt i den selvangivelsen som er sendt skattyter. Bare da har skattyter mulighet til å kontrollere at ligningsmyndighetene har riktige opplysninger om forholdet. Et tilfelle der tredjepartsoppgaven mottas for sent til at opplysningene kan forhåndsutfylles i selvangivelsen, men likevel i tide til at ligningen blir riktig, faller derfor utenfor unntaket. På grunnlag av sin forutsatte kunnskap om innholdet i en slik forsinket tredjepartsoppgave, består skattyterens opplysningssvikt her i at han ikke korrigerer den mangelfulle forhåndsutfyllingen. Det er da god grunn til å ilegge tilleggsskatt.

Kvaliteten på tredjepartsoppgavene er gjennomgående god, og de forhåndsutfylte opplysningene er normalt korrekte. Unntaket fra tilleggsskatt for forhåndsutfylte opplysninger kommer ikke til anvendelse dersom skattyter endrer en korrekt opplysning, for eksempel øker beløpet i en fradragspost.

Det vises til forslag til ligningsloven § 10-3 nr. 2 bokstav a.

#### *Åpenbare regne- eller skrivefeil*

I likhet med Tilleggsskatteutvalget foreslår departementet å videreføre bestemmelsen om at tilleggsskatt ikke skal fastsettes på grunnlag av åpenbare regne- eller skrivefeil i skattyters oppgaver. Ettersom de fleste postene i selvangivelsen til lønnstakere og pensjonister forhåndsutfylles av ligningsmyndighetene, vil dette unntaket først og fremst være aktuelt for personlig næringsdrivende og selskaper, som fremdeles må fylle ut hele eller store deler av selvangivelsen selv.

Regne- og skrivefeil gir ikke grunnlag for tilleggsskatt selv om skattyter kan bebreides for feilen, forutsatt at feilen er åpenbar. Unndragelsesfaren er da liten. Unntaket får likevel ikke anvendelse dersom det må antas å foreligge forsøk på å unndra skatt.

Unntaket fra tilleggsskatt ved regne- eller skrivefeil var opprinnelig ment å omfatte tilfeller hvor skattyter under den manuelle utfyllingen av selvangivelsen skriver noe annet enn han eller hun hadde ment å skrive, eller regner feil. Slike feilføringer er etter hvert blitt mindre praktiske, ettersom stadig flere skattytere fyller ut selvangivelsen ved hjelp av dataprogram og leverer selvangivelsen elektronisk. Som følge av denne utviklingen har Høyesterett i to rettsavgjørelser fra 2006 vurdert om manglende kunnskap om eller uriktig oppfatning av hvordan et dataprogram fungerer, omfattes av lovens begrep «regne- eller skrivefeil», jf. Rt. 2006 side 593 og 602.

I den første saken, Rt. 2006 side 593, var selvangivelsen og næringsoppgaven for et aksjeselskap fylt ut elektronisk ved hjelp av et dataprogram. Under utfyllingen kom det inn et beløp i en post som ikke skulle vært ført der. Feilen oppstod ved at en manuell overstyring i tilknytning til en av postene i næringsoppgaven ikke blokkerte for senere kobling til en annen post, noe som igjen førte til at det ble oppgitt ca. 33 millioner kroner for lavt skattemessig overskudd for det aktuelle inntektsåret. Høyesterett uttalte at en slik feil skiller seg klart fra en forståelsesfeil, som i Rt. 1997 side 1117 ikke ble ansett som en regne- eller skrivefeil i lovens forstand, og fortsatte:

«Motstykket, som ble ansett omfattet av bestemmelsen, ble her karakterisert som 'tekniske feil'. Jeg ser det slik at vi i alle fall i saken her står overfor noe som etter dagens forhold må anses som en regne- eller skrivefeil i relasjon til ligningsloven § 10-3 a, og at dette tolkningsresultatet ikke innebærer en utvidende fortolkning av bestemmelsen.»

I den andre saken, Rt. 2006 side 602, var den faktiske situasjonen en annen. Også her var det brukt et dataprogram ved utfylling av selvangivelsen og næringsoppgaven, men fordi programmet ikke hadde en kobling mellom opplysninger i næringsoppgaven, ble det ikke ført inn et påslag på siste side i næringsoppgaven. Inntekten ble som følge av dette 20 millioner kroner for lav. Vedkommende som fylte ut dokumentene ønsket altså å skrive et tall, men dette kom ikke med på grunn av dataprogrammets funksjonalitet. Høyesterett mente at også en slik feil må anses som en regne- eller skrivefeil i lovens forstand, og at dette er en tilpasning av reglene til nye faktiske omstendigheter som følge av bruk av dataprogrammer.

På bakgrunn av ovennevnte dommer kan det reises spørsmål om lovens uttrykk regne- og skrivefeil bør endres, slik at det klarere fremgår at også slike situasjoner vil kunne omfattes av unntaket. Departementet har ikke funnet et mer dekkende

begrep, og viser dessuten til at det vil være vanskelig å angi presist hvilke situasjoner som etter omstendighetene vil kunne omfattes. Etter departementets syn må denne grensen derfor avklares gjennom rettspraksis. Det vises også til omtalen i punkt 8.3.2 om unnskyldningsgrunner.

Lovens vilkår om at feilen må være *åpenbar*, skal tolkes restriktivt. Dette er også lagt til grunn i rettspraksis, blant annet i Rt. 2006 side 593, hvor Høyesterett uttaler:

«For en som kontrollerer oppgavene, må det ved normal grundighet i gjennomgangen «springe i øynene» at her er det noe galt. Det er en objektiv vurdering som må foretas, slik at det ikke er avgjørende om en ligningsfunksjonær faktisk oppdager at det er en feil eller ikke. Kan det som ser påfallende ut, ha en plausibel forklaring og derfor være riktig, er man utenfor bestemmelsens anvendelsesområde.»

Det er ikke noe vilkår at det er åpenbart hva feilen består i. Det er tilstrekkelig at det er åpenbart at det foreligger en feil i skattyters oppgaver.

Det vises til forslag til ligningsloven § 10-3 nr. 2 bokstav b.

### *Frivillig retting*

Etter gjeldende rett kan tilleggsskatten settes ned eller sløyfes helt når skattyter, hans bo eller arving frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt tidligere. I praksis beregnes tilleggsskatten med én prosent i slike tilfeller. Bakgrunnen for dette er at vilkåret for å beregne renter i endringssak, var at det ble ilagt tilleggsskatt, jf. tidligere bestemmelse i ligningsloven § 9-10.

I ny skattebetalingslov av 2005 er det i § 11-2 en generell regel om beregning av renter av økning i skatt og avgift som fastsettes ved vedtak om endring mv., eller som skyldes at den skatte- eller avgiftspliktige selv endrer en tidligere levert oppgave. På skatteområdet trådte loven i kraft 1. januar 2009, og rentebestemmelsen i ligningsloven § 9-10 ble da opphevet. Det er derfor ikke lenger nødvendig å ilegge tilleggsskatt ved frivillig retting for å utløse renteberegning.

Det er både i ligningsmyndighetenes og skattyters interesse at ligningen blir riktig. Regelverket bør derfor legge til rette for at skattytere som ønsker å få ordnet opp i sine skatteforpliktelser, kan gjøre det uten at det reageres med tilleggsskatt. Departementet foreslår derfor et unntak fra tilleggsskatt når skattyter frivillig retter eller utfyller opplysninger slik at det kan beregnes riktig skatt.

For lønnstakere og pensjonister er et slikt unntak delvis innført, som følge av ordningen med le-

veringsfritak for skattytere som mottar en korrekt og fullstendig forhåndsutfylt selvangivelse. Unntaket praktiseres slik at skattyter som frivillig og på eget initiativ retter eller utfyller opplysninger i den forhåndsutfylte selvangivelsen før utløpet av vedkommendes klagefrist over ordinær ligning, ikke ilegges tilleggsskatt. Etter departementets forslag skal unntaket også omfatte frivillig retting som skjer etter utløpet av klagefristen. Unntaket skal dermed brukes også når den frivillige rettingen skjer flere år etter det aktuelle inntektsåret.

Etter gjeldende rett kan tilleggsskatten bare settes ned når skattyter retter eller utfyller opplysninger «som er gitt tidligere». Dette innebærer at skattyter som er skjønnslignet på grunn av unnlatt levering av selvangivelsen, men som senere leverer oppgaver som viser at skjønnsligningen var for lav, ikke faller inn under bestemmelsen. I slike tilfeller beregnes tilleggsskatten med 30 eller 15 prosent av den økte skatten. Som følge av ordningen med leveringsfritak er en slik situasjon bare aktuell for næringsdrivende.

Det kan reises spørsmål om unntaket fra tilleggsskatt fortsatt skal begrenses til frivillig retting og utfylling av opplysninger som er gitt tidligere. Gode grunner kan tale for at også en skattyter som ikke har levert selvangivelsen, skal kunne omfattes av unntaket hvis selvangivelsen leveres på et senere tidspunkt, og denne viser at skjønnsligningen var for lav. En slik regel vil kunne motivere skattytere til å melde fra om feil ved skjønnsligningen, slik at ligningen blir riktig. Å øke tilleggsskatten i tilfeller hvor skattyter melder fra om at skjønnsligningen er for lav, vil kunne gi motsatt effekt. Departementet foreslår derfor at unntaket fra tilleggsskatt også skal gjelde når ligningen endres som følge av at skattyter frivillig retter eller utfyller opplysninger som er lagt til grunn av ligningsmyndighetene ved skjønnsligningen. Derimot vil den opprinnelige tilleggsskatten som er ilagt på grunn av unnlatt levering av selvangivelsen opprettholdes. I de tilfeller hvor selvangivelsen viser at skjønnsligningen var for høy, slik at ligningen endres til skattyters gunst, bør også tilleggsskatten beregnes på nytt. Dette er i tråd med hovedregelen om at tilleggsskatten skal beregnes av den skatten som er eller kunne vært unndratt.

Kravet til frivillighet innebærer at rettingen ikke må være fremkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som ligningsmyndighetene har fått fra andre. Aktører i en bransje hvor det er allment kjent at ligningsmyndigheten skal iverksette kontroller, vil dermed ikke unngå tilleggsskatt ved å melde fra om tidligere opplysningssvikt. Tilsvarende gjelder dersom lig-

ningsmyndighetene for eksempel har fått tips om uregelmessigheter fra andre som driver i samme bransje, eller fra andre som er kjent med at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. Rettingen vil likevel kunne anses som frivillig dersom det er på det rene at skattyter ikke kjente til den planlagte kontrollen eller ligningsmyndighetenes kunnskap om opplysningssvikten.

I ligningsloven § 10-4 nr. 3 fremgår det at rettingen heller ikke kan anses å være frivillig hvis den er fremkalt ved opplysninger som ligningsmyndighetene «kunne ha fått fra andre». Rekkevidden av dette alternativet er uklar, og regelen er vanskelig å praktisere. Departementet kan heller ikke se at det er behov for en slik regel, og foreslår derfor å ikke videreføre den.

Det vises til forslag til ligningsloven § 10-3 nr. 2 bokstav c.

#### *Nedre beløpsgrense for ileggelse av tilleggsskatt*

Etter gjeldende rett skal tilleggsskatt ikke fastsettes når den i alt vil bli under 400 kroner. Departementet er enig med Tilleggsskatteutvalget i at det i første rekke er unndratt inntekt eller formue av noe omfang som bør forfølges, og at det derfor fortsatt bør være en nedre beløpsgrense for tilleggsskatt. En slik beløpsgrense vil også medføre at ligningsmyndighetene ikke behøver å vurdere om det foreligger unnskyldningsgrunner når unndratt formue eller inntekt er lav.

Departementet slutter seg også til utvalgets forslag om å øke beløpsgrensen til 600 kroner.

Det vises til forslag til ligningsloven § 10-3 nr. 2 bokstav d.

#### *Tilleggsskatt etter dødsfall*

Tilleggsskatteutvalget har påpekt at det vil være i strid med uskyldspresumsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2 å ilegge arvingene tilleggsskatt for skatteunndragelser som avdøde var ansvarlig for. Selv om avdødes bo, og ikke arvingene formelt, vil være subjekt for ileggelsen, er det arvingene (loddeierne i boet) som blir de reelle ansvarssubjekter i slike tilfeller. Dette bør unngås. Departementet foreslår derfor at det lovfestes et unntak fra tilleggsskatt når skattyter er død. Dersom skattyter dør etter at tilleggsskatten er ilagt, opprettholdes kravet, selv om klage- og søksmålsfristen ikke er utløpt. Tilleggsskatten er da allerede blitt avdødes gjeld, og arvingenes overtakelse av denne innebærer ikke å bli ilagt noe reelt ansvar for avdødes unndragelse.

Men arvingene kan da selvsagt utnytte de mulighetene som klage- og søksmålsfristene gir.

Det vises til forslag til ligningsloven § 10-3 nr. 2 bokstav e.

## **8.5 Opportunitetsprinsippet**

### **8.5.1 Innledning**

Av ligningsloven § 10-2 følger det at tilleggsskatt skal ilegges dersom vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt. Etter gjeldende rett er det altså ikke opp til ligningsmyndighetenes skjønn om tilleggsskatt skal ilegges der vilkårene er oppfylt. Departementet legger likevel til grunn at det må aksepteres at ligningsmyndighetene på grunn av ressursituasjonen til en viss grad prioriterer hvilke saker som skal vurderes med hensyn til tilleggsskatt. Slik er også praksis.

### **8.5.2 Tilleggsskatteutvalgets vurderinger og høringsinstansenes merknader**

Tilleggsskatteutvalget vurderte om det bør lovfestes en generell skjønnsmessig adgang for ligningsmyndighetene til å unnlate å ilegge tilleggsskatt. Utvalget peker blant annet på at med deres forslag om at skattyter må være å bebreide for opplysningssvikten, vil det være mindre behov for en slik regel som primært skal ivareta rimelighetshensyn. Utvalget gikk derfor ikke inn for å innføre et slikt opportunitetsprinsipp.

*Oljeindustriens Landsforening* uttaler at det stilles så strenge krav til deres medlemsselskaper at de i praksis vil bli ilagt tilleggsskatt etter en tilnærmet objektiv norm. De er derfor ikke enig i Tilleggsskatteutvalgets påstand om at det som hovedregel bare vil bli ilagt tilleggsskatt der skattyter kan bebreides for opplysningssvikten, for så vidt gjelder skattytere som lignedes ved Oljeskattekontoret eller sentralskattekontorene. *Oljeindustriens landsforening* mener derfor det er vesentlig for denne gruppen at det innføres en «sikkerhetsventil», fortrinnsvis ved en generell adgang for myndighetene til likevel å unnlate å ilegge tilleggsskatt etter en helhetsvurdering.

*Oljeskattekontoret* viser til at utvinningsselskaper, som følge av høyt inntekts- og skattenivå, kan få tilleggsskattebeløp som oppleves å stå i misforhold til klanderverdigheten av den aktuelle feilen. En måte å løse dette på kan være å gi en særlig hjemmel for at tilleggsskatt overfor utvinningsselskaper kan reduseres til det halve dersom ileggelsen av tilleggsskatten etter en konkret vurdering finnes urimelig.

*Skattebetalerforeningen* mener det bør være en skjønsmessig adgang for ligningsmyndighetene til å unnlate å ilegge tilleggsskatt der det vil slå særlig urimelig ut for en enkelt skattyter.

### 8.5.3 Departementets vurderinger og forslag

En generell skjønsmessig adgang for ligningsmyndighetene til å unnlate å ilegge tilleggsskatt kunne vært en sikkerhetsventil i tilfeller der ligningsmyndighetene anser det urimelig å ilegge tilleggsskatt. En slik regel vil imidlertid kunne medføre forskjellsbehandling og mindre forutberegnelighet. Etter departementets oppfatning vil forslaget til unntak fra tilleggsskatt fange opp de fleste tilfellene der ileggelse av tilleggsskatt vil være urimelig. Som det fremgår i punkt 8.3, foreslår departementet blant annet at unnskyldningsgrunnene skal praktiseres i større utstrekning enn i dag. Etter departementets oppfatning er det derfor ikke behov for å innføre et slikt opportunitetsprinsipp. Departementet kan heller ikke se at utvinningsselskapene står i en slik stilling at det bør innføres særregler for dem, jf. også punkt 8.10.1 om eventuell øvre grense (tak) for tilleggsskatt.

Departementet legger til grunn at ligningsmyndighetene på bakgrunn av ressursituasjonen fortsatt til en viss grad vil kunne prioritere hvilke saker som skal forfølges med tilleggsskatt. Det vises i denne sammenheng til brev til Riksrevisjonen av 21. januar 1998, hvor departementet blant annet uttaler:

«Ligningskontorene må planlegge innenfor de ressurser de har tilgjengelig. Enhver type saker kan ikke gis høyeste prioritet til enhver tid. Det kan derfor forekomme at tilleggsskattesaker ikke prioriteres like høyt i enkelte år. I slike år kan det forekomme at saker, hvor det etter en omfattende og grundig gjennomgang kunne ha fremkommet at vilkårene for tilleggsskatt er tilstede, ikke ilegges tilleggsskatt i like mange tilfeller som andre år fordi det er ønskelig å prioritere andre typer saker. Det kan også være slik at ligningsmyndighetene i enkelte tilfeller fatter vedtak om endring av ligningen, men ikke tar opp spørsmålet om tilleggsskatt fordi det vil kreve uforholdsmessig store ressurser å avklare om vilkårene er oppfylt i forhold til det som kan oppnås.»

## 8.6 Satser for tilleggsskatt

### 8.6.1 Innledning

Etter gjeldende rett beregnes tilleggsskatt med ordinær sats, redusert sats eller forhøyet sats. Den ordinære satsen er 30 prosent, mens redusert sats i

utgangspunktet er 15 prosent. I enkelte tilfeller kan tilleggsskatten fastsettes med halvparten av disse satsene. Bruk av forhøyet sats, 60 eller 45 prosent, forutsetter at skattyter har handlet forsettlig eller grovt uaktsomt. Valg av sats er avhengig av størrelsen på det unndratte beløp og graden av skyld. Ved gjentakelse benyttes som hovedregel 60 prosent.

### 8.6.2 Tilleggsskatteutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader

Utvalget viser til at tilleggsskatt beregnet med 30 prosent vil kunne gi svært høye beløp, særlig ved unnlatt levering av selvangivelsen der tilleggsskatten beregnes av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen. På den annen side vil mange skattytere omfattes av utvalgets forslag til unntak. Dette, i kombinasjon med et uaktsomhetskrav for ileggelse av tilleggsskatt, vil etter utvalgets syn føre til at færre skattytere vil bli ilagt tilleggsskatt etter forslaget. På denne bakgrunn foreslår utvalget å videreføre den ordinære satsen på 30 prosent.

For å unngå en for streng sanksjon i enkelte tilfeller, mener utvalget det er behov en regel om redusert sats. Etter utvalgets syn vil en sats på 10 prosent gi en passende sanksjon. Utvalget foreslår at tilleggsskatten skal beregnes med redusert sats

- når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter ligningsloven kapittel 6,
- når de uriktige eller ufullstendige opplysningene lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over, og
- når de uriktige eller ufullstendige opplysningene har ført til en skattebesparelse, som uten at det er nødvendig med nye opplysninger fra skattyter, ville ha ført til en tilsvarende skattebyrde i ett eller flere senere år. Utvalget har kalt dette tidfestingsfeil som automatisk reverseres, og forslaget er nærmere omtalt i punkt 8.8 om tidfestingsfeil.

Tilleggsskatteutvalget foreslår at tilleggsskatt beregnes med forhøyet sats når skattyter har handlet forsettlig eller grovt uaktsomt. Forslaget omtales nærmere i kapittel 9 om skjerpet tilleggsskatt.

*Den norske Revisorforening* peker på at dagens satser oppleves som høye, og foreningen er redd for at innføringen av et uaktsomhetskrav ikke vil medføre noen lempeligere praktisering, slik utvalget legger opp til. Foreningen mener derfor at det bør vurderes en generell reduksjon av satsene fra 60 og 30 prosent til 40 og 20 prosent. *Norsk Øko-Forum* mener at tilleggsskattesatsene bør harmonere



res med satsene for tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven og særavgiftsloven, og foreslår derfor at de settes til 30, 50 og 100 prosent. *Oljeindustriens Landsforening* mener derimot at den foreslåtte satsstrukturen vil være for lite fleksibel. Etter foreningens syn bør det være adgang til å avvike fra hovedsatsene i spesielle situasjoner eller tvilstilfeller. *Skattebetalerforeningen* er enig i utvalgets forslag til satser, men påpeker at sentrale myndigheter bør gi retningslinjer om valg av sats, slik at man unngår forskjellsbehandling.

### 8.6.3 Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets forslag skal tilleggsskatten være et virkemiddel for å sikre at skattyterne oppfyller sin opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene. Satsen bør derfor settes såpass høyt at den har den nødvendige effekt som pressmiddel for god oppfyllelse. Måten skattyter oppfyller sin opplysningsplikt på, er de senere årene endret som følge av omfanget av tredjepartsopplysninger og ligningsmyndighetenes forhåndsutfylling av selvangivelsen. Det er likevel viktig at opplysningene kontrolleres og eventuelt korrigeres, og at skattyter leverer de opplysningene som ligningsmyndighetene ikke selv sitter med. Ikke minst gjelder dette næringsdrivende, som ligningsmyndighetene har færre opplysninger om. Departementet har etter en samlet vurdering kommet til at satsen for tilleggsskatt fortsatt bør være 30 prosent.

Skattyter som har handlet forsettlig eller grovt uaktsomt, skal i tillegg kunne ilegges skjerpet tilleggsskatt. Satsen for skjerpet tilleggsskatt vurderes nærmere i kapittel 9.

Etter gjeldende rett skal tilleggsskatt ilegges med redusert sats, 15 prosent, «*når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter kapittel 6 eller gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over*», jf. ligningsloven § 10-4 nr. 1 tredje punktum. Den opprinnelige begrunnelsen for redusert sats var at muligheten for skatteunndragelse ikke var stor i slike lett kontrollerbare tilfeller, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 45.

Redusert sats etter denne bestemmelsen kan altså brukes i to tilfeller; når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder poster i selvangivelsen som ligningsmyndighetene mottar tredjepartsopplysninger om, og når opplysningssvikten gjelder forhold som ligningsmyndighetene lett kan kontrollere med opplysninger som de ellers har.

De fleste opplysninger som gis ukrevet i tredjepartsoppgaver etter ligningsloven kapittel 6, brukes

ved forhåndsutfylling av selvangivelsen til lønnstakere, pensjonister og personlig næringsdrivende. Opplysninger som ikke forhåndstutfylles, brukes ved kontroll av de opplysningene som skattyter selv gir. Etter departementets syn er det ikke behov for å legge tilleggsskatt av forhåndstutfylte opplysninger når skattyter unnlater å levere selvangivelsen. Departementet foreslår derfor en generell unntaksregel om at tilleggsskatt ikke skal fastsettes av riktige og fullstendige opplysninger som er forhåndstutfylt i selvangivelsen. Dette er behandlet nærmere i punkt 8.4 om unntak fra tilleggsskatt.

Som gjennomgangen i punkt 8.1 viser, har skatteetatens ulike tiltak forenklet skattyters arbeid med utfylling og levering av selvangivelsen. Ved forhåndstutfylling av selvangivelsene gjør skatteetaten skattyterne kjent med hvilke opplysninger ligningsmyndighetene har om den enkeltes formues- og inntektsforhold. Dersom de forhåndstutfylte opplysningene er fullstendige og riktige, kan skattyter slippe å levere selvangivelsen. Skattyters opplysningsplikt er imidlertid ikke endret. Det er derfor viktig å motvirke at disse servicetiltakene fører til at skattyter unnlater å kontrollere og fylle ut selvangivelsen. Skattyter har ikke kjennskap til hvilke andre opplysninger enn de forhåndstutfylte som ligningsmyndighetene har, og i hvilken grad disse brukes ved ligningen. Det behøves et effektivt pressmiddel slik at skattyterne leverer de opplysningene som ligningsmyndighetene ikke har tilkjennegett at de har.

Departementet foreslår på denne bakgrunn å ikke videreføre bestemmelsen om redusert tilleggsskattesats for skattegrunnlag fra tredjepartsoppgaver som ikke er forhåndstutfylt. Den ordinære satsen på 30 prosent vil da gjelde i stedet på dette området. Dersom opplysningssvikten i et slikt tilfelle ikke er unnskyldelig, og dermed ikke fritatt for tilleggsskatt, jf. nedenfor og under punkt 8.3.2, er det ikke grunn til å operere med lavere sats enn den ordinære.

Departementet finner heller ikke grunn til å videreføre gjeldende bestemmelse om redusert sats når de uriktige og ufullstendige opplysningene gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over. Ifølge forarbeidene til ligningsloven er denne bestemmelsen ment å skulle brukes «*dersom ligningsmyndighetene, utenfor de tilfelle hvor det er etablert plikt til å gi kontrolloppgaver uoppfordret, har lett adgang til å kontrollere skattyterens opplysninger og kunne rette ligningen, f. eks. gjennom oppgaver fra skattyteren i foregående års selvangivelse*», jf. Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 124. Det er altså et vilkår at opplysningene er lett tilgjengelige, ved behandlin-

gen av den konkrete skattyter. At opplysningene med letthet kan innhentes, er ikke tilstrekkelig.

Som det fremgår i punkt 8.1 er de faktiske forhold under ligningsbehandlingen vesentlig endret siden ligningsloven trådte i kraft. Ligningsbehandlingen skjer i stor grad maskinelt, og andre opplysninger som kan ha betydning for skattyters ligning, er ikke tilgjengelig på samme måte som tidligere, da arbeidet skjedde manuelt. Departementet viser også til at bestemmelsen sjelden brukes, og at en slik skjønsmessig bestemmelse er vanskelig å praktisere.

Som det fremgår i punkt 8.3.2 er det heller ikke behov for redusert sats når det foreligger unnskyldelege forhold hos skattyter. Da fritas skattyter helt for tilleggsskatt. Dette må ses i sammenheng med forslaget om å senke terskelen for når skattyters forhold skal anses unnskyldeleg. Dette vil særlig styrke stillingen til svake grupper blant skattyterne.

Departementets forslag innebærer at det kun blir én tilleggsskattesats, nemlig 30 prosent. Det er en standardisering som må kunne aksepteres ut fra hensynet til effektiviteten i det viktige ligningsarbeidet hvert år. Forslaget vil også få begrenset betydning. Leveringsfritaket for selvangivelsen for lønnstakere og pensjonister og forslaget om unntak fra tilleggsskatt for forhåndsutfylte opplysninger fører til at gjeldende regler om 15 prosent tilleggsskatt av tredjepartsopplysninger allerede har fått et snevrere anvendelsesområde enn tidligere. Som hovedregel vil de som i dag har fått 15 prosent tilleggsskatt ikke få tilleggsskatt etter forslaget. De som får tilleggsskatt vil etter forslaget bare få tilleggsskatt på inntektsgrunnlag de ikke har opplyst om. I slike tilfeller er det ingen god begrunnelse for lavere sats enn den ordinære på grunn av opplysningsfeilen, og bruk av ordinær sats vil være en forenkling av ligningsbehandlingen.

Det vises til forslag til ligningsloven § 10-4 nr. 1.

## 8.7 Beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt

### 8.7.1 Innledning

Har skattyter gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, beregnes tilleggsskatten i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt. Ved unnlatt levering av pliktig selvangivelse eller næringsoppgave beregnes tilleggsskatten av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen. Som skatt regnes også trygdeavgift.

Har skattyter et fremførbart underskudd for det inntektsåret de uriktige eller ufullstendige opplysningene relaterer seg til, blir tilleggsskatten etter

gjeldende rett først effektuert ved senere ligninger hvor skattyter har et skattemessig overskudd.

### 8.7.2 Tilleggsskatteutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader

Etter Tilleggsskatteutvalgets forslag skal tilleggsskatten beregnes av den skatt som er eller kunne vært unndratt, både når tilleggsskatten skyldes leverte, men uriktige eller ufullstendige opplysninger, og når tilleggsskatten skyldes unnlatt levering av selvangivelse eller næringsoppgave.

Ingen av høringsinstansene har merknader til utvalgets forslag på dette punktet.

I spørsmålet om beregning av tilleggsskatten når skattyter har et fremførbart underskudd, har utvalget delt seg i et flertall og et mindretall. Flertallet, alle unntatt ett medlem, foreslår at tilleggsskatten bør effektueres fullt ut det året vedtak om tilleggsskatt treffes. Mindretallet vil beholde dagens ordning, hvor det på vedtakstidspunktet avgjøres hvilken presentsats tilleggsskatten skal beregnes med, og hvilket formues- eller inntektsbeløp tilleggsskatten er knyttet til, mens den endelige beregningen og effektueringen av tilleggsskatten utstår til det eller de senere år hvor skattyter har et skattemessig overskudd.

*Skattedirektoratet* støtter flertallets forslag om at hele tilleggsskatten skal effektueres i vedtaksåret.

*Den norske Revisorforening, Næringslivets Hovedorganisasjon, Oljeindustriens Landsforening, Oljeskattekontoret og Skattebetalerforeningen* støtter mindretallets forslag, det vil si at effektueringen av tilleggsskatten avventes til det eller de senere år hvor skattyter har et skattemessig overskudd.

*Oljeskattekontoret* ber «departementet vurdere en mulig regulering av hvordan tilleggsskatten skal beregnes når en feil i ett selskap har ført til en helt eller delvis motsvarende feil i et annet», for eksempel hvor en kostnad som uriktig fradragføres i ett selskap, oppveies ved at den inntektsføres i et beslektet selskap.

### 8.7.3 Departementets vurderinger og forslag

*Beregningsgrunnlaget ved uriktige eller ufullstendige opplysninger*

Har skattyter i skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt, beregnes tilleggsskatten etter gjeldende rett av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt, jf. ligningsloven § 10-2 nr. 1. Departementet har vurdert om dette beregningsgrunnlaget bør videreføres, eller om til-

leggsskatten heller bør beregnes av den ikke oppgitte inntekt eller formue. Sistnevnte beregningsmåte innebærer at det vil være enklere for skattyteren å forstå hvordan tilleggsskatten er beregnet. Etter departementets syn er det likevel tungtveiende hensyn som taler for at tilleggsskatt bør beregnes av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt. Departementet legger vesentlig vekt på at sanksjonens størrelse bør stå i forhold til det inntektstap staten kunne vært påført, og det vil da prinsipielt sett være riktigst å beregne tilleggsskatten av den skatt som er eller kunne vært unndratt. Dette bidrar også til forholdsmessighet mellom skatteunndragelsens og sanksjonens størrelse. Det synes heller ikke å knytte seg vesentlige problemer til praktiseringen av nåværende løsning. Departementet kan derfor ikke se noen grunn til å endre gjeldende rett på dette punktet, og foreslår at tilleggsskatten fortsatt skal beregnes av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt.

Etter ligningsloven § 10-2 nr. 3 første punktum skal formues- og inntektstillegg som gir grunn for å anvende tilleggsskatt, anses å utgjøre den øverste del av skattyterens formue og inntekt. Dette innebærer eksempelvis at tilleggsskatten for like store inntektstillegg blir høyere for en skattyter som er i toppskattposisjon, enn for en skattyter som ikke er i toppskattposisjon. Departementet foreslår å videreføre denne bestemmelsen.

For øvrig finner departementet ikke grunn til foreslå en særregulering for tilfeller hvor en feil i ett selskap helt eller delvis motsvares (oppveies) av en feil i et annet, beslektet selskap, slik Oljeskattekontoret anmoder om. Opplysningsplikten etter ligningsloven tilligger det enkelte skattesubjekt, og hvert selskap må derfor ses isolert ved fastsetting av tilleggsskatten. Departementet ser ikke god nok grunn til å fravike dette prinsippet.

Det vises til forslag til ligningsloven § 10-4 nr. 1 og 2.

#### *Beregningsgrunnlaget ved unnlatt levering av selvangivelse eller næringsoppgave*

Etter gjeldende rett skal tilleggsskatten beregnes av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen når skattyter har unnlatt å levere pliktig selvangivelse eller næringsoppgave. I punkt 8.2.3 drøfter departementet om det er behov for et eget hjemmelsgrunnlag for tilleggsskatt ved unnlatt levering av pliktige oppgaver. Departementet konkluderer der med at unnlatt levering av selvangivelse og næringsoppgave skal være eget hjemmelsgrunnlag for tilleggsskatt. Dette reiser spørsmål om det også

bør være egne *beregningsregler* ved unnlatt levering av selvangivelse eller næringsoppgave.

Bestemmelsen i § 10-2 nr. 2 har fått mindre betydning enn tidligere etter innføringen av leveringsfritak for skattytere som har mottatt en korrekt og fullstendig forhåndsutfylt selvangivelse. Ordningen innebærer at lønnstakere og pensjonister som ikke har levert selvangivelsen innen utløpet av leveringsfristen, anses å ha godkjent innholdet og dermed levert selvangivelsen med de opplysningene som er forhåndsutfylt. I praksis innebærer dette at denne skattytergruppen ikke kan bli ilagt tilleggsskatt for unnlatt levering av selvangivelsen.

Personlig næringsdrivende får også tilsendt forhåndsutfylt selvangivelse, men næringsinntekten er ikke forhåndsutfylt. Denne skattytergruppen omfattes derfor ikke av leveringsfritaket. Ved unnlatt levering av selvangivelsen blir derfor tilleggsskatten for personlig næringsdrivende fortsatt beregnet av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen etter § 10-2 nr. 2. Tilsvarende gjelder for selskaper mv., men for denne skattytergruppen forhåndsutfylles ingen opplysninger i selvangivelsen. Departementet foreslår for øvrig i punkt 8.4.3 å innføre et generelt unntak fra tilleggsskatt for forhåndsutfylte opplysninger. Unntaket vil medføre at personlig næringsdrivende vil slippe tilleggsskatt av skattegrunnlag basert på korrekte og fullstendige forhåndsutfylte opplysninger når de unnlater å levere selvangivelsen. Dette vil ytterligere redusere betydningen av det særskilte beregningsgrunnlaget ved unnlatt levering av selvangivelsen.

I praksis er det også lagt til grunn at unnlatt levering av *næringsoppgaven* er et eget grunnlag for tilleggsskatt. Tilleggsskatten beregnes i slike tilfeller av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen. Dette gjelder i utgangspunktet selv om skattyter leverer selvangivelsen og næringsinntekten er oppgitt i denne. Bestemmelsen var opprinnelig ment å innebære et særlig press overfor næringsdrivende for å fremtvinge levering av næringsoppgaven. Departementet legger imidlertid til grunn at andre forhold gir de næringsdrivende et tilstrekkelig incitament til å levere næringsoppgaven. For det første vil manglende næringsoppgave innebære at grunnlaget for ligningen skal fastsettes ved skjønn. Formue og inntekt kan da ikke settes lavere enn ved foregående ligning med mindre ligningsmyndighetene finner det sannsynlig at beløpene har vært lavere, jf. § 8-2 nr. 3. Skattyteren risikerer derfor at ligningsfastsettingen, på grunn av manglende næringsoppgave, kan bli høyere enn det som ville blitt resultatet dersom skattyter hadde oppfylt sin opplysningsplikt. Manglende innlevering av næringsoppgave medfører også at skattyter ikke kan

kreve å få sin klage behandlet, jf. § 9-2 nr. 7 bokstav a. I tillegg kan det nevnes at den elektroniske løsningen for utfylling og levering av selvangivelsen på nettet er innrettet slik at det ikke er mulig å levere selvangivelsen uten at også næringsoppgaven følger med som vedlegg.

Departementet har etter en samlet vurdering av ovennevnte forhold kommet til at det ikke er behov for egne beregningsregler ved unnlatt levering av selvangivelse eller næringsoppgave. Også i slike tilfeller bør tilleggsskatteberegning baseres på de skattegrunnlag som viser seg å komme i tillegg til forhåndsutfyllingen av selvangivelsen.

Det vises til forslag til ligningsloven § 10-4 nr. 1.

#### *Beregningsgrunnlaget ved levering av selvangivelse etter skjønnsligning*

Etter ligningsloven § 8-2 nr. 3 skal grunnlaget for ligningen fastsettes ved skjønn hvis skattyter ikke har levert pliktig selvangivelse eller næringsoppgave. Formue og inntekt kan da ikke settes lavere enn ved foregående ligning, med mindre ligningsmyndighetene finner det sannsynlig at beløpene har vært lavere.

Leveres pliktig selvangivelse eller næringsoppgave innen utløpet av klagefristen for den ordinære ligningsbehandlingen, faller etter gjeldende rett tilleggsskatten bort og erstattes av en forsinkelsesavgift på 3 promille av nettoformuen og 3 prosent av nettoinntekten. Dersom skattyter leverer selvangivelsen etter at klagefristen er utløpt, og ligningsmyndighetene endrer ligningen, endres også tilleggsskatten tilsvarende. Dette gjelder både når selvangivelsen viser at skjønnslikningen var for høy og for lav.

Som det fremgår i punkt 8.2.3, foreslår departementet å flytte skjæringstidspunktet mellom forsinkelsesavgift og tilleggsskatt til tidspunktet for utlegg av skattematene. Departementet har vurdert om gjeldende praksis bør videreføres dersom selvangivelsen leveres etter dette tidspunktet, og ligningsmyndighetene legger selvangivelsen til grunn ved endringslikningen, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 8 og 9, jf. § 9-5 nr. 7. I de tilfeller hvor selvangivelsen viser at skjønnslikningen var for høy, slik at ligningen endres til skattyters gunst, bør også tilleggsskatten beregnes på nytt. Dette er i tråd med hovedregelen om at tilleggsskatten skal beregnes av den skatten som er eller kunne vært unndratt.

#### *Underskudd*

I enkelte tilfeller blir det, uavhengig av en eventuell opplysningssvikt, ikke utlignet skatt, for eksempel

fordi skattyteren det aktuelle inntektsåret har et tilstrekkelig stort underskudd i næringsvirksomheten, eller fordi skattyter har et fremførbart underskudd fra tidligere år. Opplysningssvikten, dersom den ikke blir oppdaget, vil i slike tilfeller medføre at skattyter får et større, fremførbart underskudd enn han rettmessig har krav på. Økningen av underskuddet medfører ikke noen forskjell i utlignet skatt i underskuddsåret, men dersom skattyteren i et senere år får positiv inntekt, kan (det urettmessige) underskuddet komme til fradrag. Spørsmålet er da om tilleggsskatten skal beregnes og innkreves i underskuddsåret, eller om den først skal effektueres ved senere ligninger hvor skattyter har et skattemessig overskudd.

En tilsvarende problemstilling oppstår når den utlignede skatten er lavere enn den skatt som isolert sett er eller kunne vært unndratt som følge av opplysningssvikten. Spørsmålet er da om effektueringen av tilleggsskatten skal utsettes for differansen mellom den unndratte skatten og den utlignede skatten.

Etter gjeldende rett fastsetter ligningsmyndighetene på vedtakstidspunktet hvilken prosentats tilleggsskatten skal beregnes med, og hvilket formues- eller inntektsbeløp den er knyttet til. Tilleggsskatten blir imidlertid først endelig beregnet og effektuert det eller de senere år hvor skattyter har et skattemessig overskudd. Departementet har vurdert om denne regelen bør videreføres eller om tilleggsskatten bør beregnes og effektueres fullt ut det året vedtaket om tilleggsskatt treffes.

Et argument for å vente med effektueringen er at det offentlige i realiteten ikke lider noe reelt tap før den unndratte skatten kunne kommet til fradrag, og at en skattyter som ikke senere kommer i overskuddsposisjon, i realiteten ikke får noen fordel av det økte fremførbare underskuddet. Departementet kan likevel ikke se at dette forholdet bør være avgjørende for spørsmålet om tidspunktet for effektivering av tilleggsskatten. Selve ligningen blir uriktig for det aktuelle inntektsåret selv om den økonomiske virkningen av opplysningssvikten først viser seg senere. Departementet foreslår derfor at i tilfeller hvor den utlignede skatt er lavere enn den skatten som er eller kunne vært unndratt, beregnes tilleggsskatten med utgangspunkt i den skatt som isolert sett skulle vært utlignet av den ikke oppgitte inntekten eller formuen. Dette innebærer en endring i forhold til gjeldende rett.

Ved beregningen må det tas utgangspunkt i hovedregelen om at tilleggsskatten skal beregnes av den skatt som er eller kunne vært unndratt. Tilleggsskatten skal derfor beregnes av skatten på det formues- eller inntektstillegget som skyldes de

uriktige eller ufullstendige opplysningene. Dersom det unndratte beløpet for eksempel er kapitalinntekt, skal den unndratte skatten beregnes til 28 prosent av beløpet. Er unndratt inntekt lønnsinntekt og minstefradraget ikke allerede er utnyttet fullt ut før inntektstillegget for unndragelsesåret, skal det beregnes ytterligere minstefradrag. Departementet foreslår videre at skattyter skal ha rett til personfradrag ved beregningen av grunnlaget for tilleggsskatt, også dersom vedkommende er i underskuddsposisjon og derfor ikke får personfradrag ved beregningen av skattepliktig inntekt. Er unndratt inntekt personinntekt beregnes toppskatt av den del som overstiger fribeløpet (innslagspunktet) for slik skatt, eventuelt sammen med annen toppskattepliktig inntekt fra unndragelsesåret.

Spørsmålet om beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt ved uriktig avskrivningsprofil mens selskapet er i en underskuddsposisjon, behandles i punkt 8.8 om tidfestingsfeil.

Det vises til forslag til ligningsloven § 10-4 nr. 3.

## 8.8 Tidfestingsfeil

### 8.8.1 Innledning

Reglene om tidfesting regulerer når en inntektspost skal inntektsføres eller en kostnad fradras. Hovedregelen følger av skatteloven § 14-2. Inntekter skal som hovedregel inntektsføres det året skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen. Tilsvarende skal en kostnad fradras i det året da det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke eller innfri kostnaden. Fra dette utgangspunktet er det en rekke unntak og særregler. Særlige regler er for eksempel gitt for avskrivbare driftsmidler, som er inndelt i bestemte saldogrupper som avskrives etter nærmere angitte satser.

Dersom en kostnad blir tidfestet for tidlig, vil skattyter få for høye fradrag, og dermed betale for lite skatt i det året kostnaden blir tidfestet. Motsatsen er at feilen senere blir motvirket ved at den samme kostnaden ikke blir fradragført det året hvor den skulle vært tidfestet. Dette (senere) året vil skattyteren dermed betale tilsvarende mer i skatt. I kronebeløp vil skattyteren således ha betalt like mye skatt, men tidfestingsfeilen innebærer en likviditetsfordel i perioden mellom den faktiske fradragføringen og det året det ville vært korrekt å fradragføre kostnaden. På samme måte vil skattyteren oppnå en fordel ved for sen tidfesting av inntekter ved at han får en uberettiget skatteutsettelse.

Spørsmålet ved beregning av tilleggsskatt ved tidfestingsfeil er om man skal vurdere hvert inntektsår for seg selv (bruttometoden), eller om man

også skal ta i betraktning den økte skattebyrde som oppstår senere (nettometoden). Hovedregelen etter gjeldende rett er at tilleggsskatten ved tidfestingsfeil skal beregnes etter nettometoden.

### 8.8.2 Tilleggsskatteutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader

Når det gjelder spørsmålet om beregning av tilleggsskatt ved tidfestingsfeil delte utvalget seg i et flertall og et mindretall, der mindretallet foreslår å lovfeste gjeldende rett.

Flertallet foreslår derimot at tilleggsskatten ved tidfestingsfeil som hovedregel skal beregnes av det skattebeløpet som er eller kunne ha vært unndratt det aktuelle inntektsåret, det vil si etter en bruttometode. Etter forslaget skal bruttometoden brukes selv om skattyter for senere inntektsår har inntektsført beløp eller redusert fradragbeløp, slik at det ikke oppnås noen skatteunndragelse i nominelle beløp. Når opplysningsfeilen motvirkes i senere inntektsår som følge av den automatiske sammenhengen mellom regnskap og selvangivelse m.m. for ett år og de senere årene (automatisk reversering), foreslår flertallet også å benytte en bruttometode. For å unngå at tilleggsskatt ved tidfestingsfeil som automatisk reverseres gir en uforholdsmessig streng sanksjon, skal tilleggsskatten i slike tilfeller ilegges med en redusert sats på 10 prosent. Flertallet foreslår videre å forskriftsregulere i hvilke tilfeller tilleggsskatten skal ilegges med redusert sats.

*Skattedirektoratet* støtter flertallets forslag og fremholder nødvendigheten av å fastsette en forskrift som angir når den reduserte satsen skal anvendes (det vil si når det foreligger automatisk reversering).

*Ligningsutvalget v/ligningsnemndene* viser til at bruttometoden i enkelte tilfeller kan virke mindre rimelig og fremholder at bruttoordningen bør suppleres med en sikkerhetsventil.

Flere høringsinstanser støtter i hovedsak mindretallets forslag. Dette gjelder *Den norske Revisorforening*, *Næringslivets Hovedorganisasjon*, *Skattebatalerforeningen*, *Oljeindustriens Landsforening* og *Oljeskattekontoret*.

*Oljeindustriens Landsforening* skriver blant annet:

«Særlig innenfor petroleumssektoren kan kombinasjonen av relativt kort avskrivningstid og høy skattesats medføre at en feil aktivering gir en urimelig tilleggsskatt sammenlignet med nåverdien av skatten som er eller kunne vært unndratt/utsatt. Hensynet til enkle og forståelige regler kan heller ikke tillegges vekt i denne sammenheng, jf. at det allerede er etablert en

praksis for bruk av nettoberegning i utmålingen av tilleggsskatt i denne bransjen.»

*Oljeindustriens Landsforening og Oljeskattekontoret* fremholder at tidfestingsfeil hvor skattyteren er i underskuddsposisjon gjennom hele avskrivningsperioden, ikke innebærer noe skattetape for staten. Det vil derfor være urimelig å ilegge tilleggsskatt i disse tilfellene.

### 8.8.3 Departementets vurderinger og forslag

Ved tidfestingsfeil oppstår det spørsmål om tilleggsskatten skal beregnes etter bruttometoden eller nettometoden. Etter bruttometoden ses hvert inntektsår for seg. Dette innebærer at tilleggsskatten blir ilagt fullt ut for den skatt som er spart i år 1, uten at det samtidig tas hensyn til den økte skatt i år 2. Etter nettometoden ses de aktuelle årene under ett, slik at tilleggsskatten bare beregnes av skattyterens fordel ved at beskatningen er utsatt.

I Rt. 1995 side 1278 la Høyesterett til grunn at det riktige var å bruke bruttometoden. Etter denne avgjørelsen har det imidlertid vært en rettsutvikling på området. Oslo byrett la i sin dom av 19. november 1999 til grunn at nettometoden skal anvendes når opplysningssvikten automatisk blir motvirket et senere år (automatisk reversering), slik at det ikke vil være fare for noen (endelig) skatteunndragelse. Denne dommen ble ikke påanket.

Den hittil siste høyesterettsavgjørelsen om dette spørsmålet er Rt. 2006 side 333, som ble avsagt etter at tilleggsskatteutvalget hadde avgitt sin utredning. Denne saken gjaldt en situasjon hvor vederlaget for et salg skulle vært oppgitt til beskatning i selvangivelsen for 2001. Feilen ble oppdaget av ligningsmyndighetene i løpet av 2002, det vil si før skattyterne kunne ha oppgitt inntekten i selvangivelsen for 2002. Høyesterett anså det i denne saken som mest sannsynlig at skattyterne ville ha oppgitt beløpet i selvangivelsen for 2002, og uttalte at bruk av bruttometoden i et slikt tilfelle ville samsvare dårlig med uskyldspresumsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2. Høyesterett konkluderte så med at tilleggsskatten i dette tilfellet skulle beregnes etter nettometoden.

Høyesterett uttalte videre at nettometoden skal brukes både ved opplysningsfeil som automatisk reverseres, og i tilfeller hvor skattyteren selv har inntektsført beløpet ett eller flere senere år, men før ligningsmyndighetene har tatt opp forholdet. Det må antas at det samme må gjelde dersom skattyteren på annen måte har motvirket opplysningssvikten, f.eks. ved å unnlate senere avskrivning av en kostnad som (feilaktig) er direkte utgiftsført.

Det kan på bakgrunn av dommen legges til grunn at tilleggsskatten skal beregnes etter nettometoden dersom

- opplysningsfeilen automatisk motvirkes i ett eller flere senere inntektsår (automatisk reversering) – for eksempel når det er benyttet for høy avskrivningssats
- skattyter selv har motvirket feilen i ett eller flere senere inntektsår, før ligningsmyndighetene har tatt opp forholdet
- feilen ikke er motvirket når ligningsmyndighetene tar opp spørsmålet, men det fremstår som mest sannsynlig at dette ville blitt gjort dersom feilen ikke var blitt oppdaget

Departementet har vurdert hvorvidt den gjeldende rettstilstanden skal videreføres, eller om tilleggsskatten ved tidfestingsfeil bør beregnes etter bruttometoden.

Bruttometoden vil gjøre det enklere for skattyterne å forstå hvordan tilleggsskatten beregnes, og den vil også være enklere å praktisere enn nettometoden. Departementet kan likevel ikke se at nettometoden medfører beregningstekniske problemer som er avgjørende for valget av beregningsmåte. Departementet påpeker også at tidfestingsproblematikken først og fremst gjør seg gjeldende for næringsdrivende skattytere, noe som tilsier at hensynet til enkelhet ikke får like stor vekt.

Ut fra prinsippet om forholdsmessighet mellom overtredelsen (den sparte skatt) og sanksjonen (størrelsen på tilleggsskatten) vil nettometoden generelt sett gi et prinsipielt riktigere resultat enn bruttometoden. Hvis man bruker nettometoden, vil størrelsen på tilleggsskatten variere med antall år tidfestingsfeilen gjør seg gjeldende, det vil si at det for eksempel vil bli ilagt mer tilleggsskatt hvis feilen blir motvirket etter ti år, enn hvis den blir motvirket etter ett år. Dette gjenspeiler at skattyterens besparelse også vil være tilsvarende større når det er gått lengre tid. Bruttometoden gir lik tilleggsskatt uavhengig av hvor lang tid som er gått. Dette innebærer at skattyteren i utgangspunktet vil få en uforholdsmessig streng sanksjon ved tidfestingsfeil av kort varighet, mens denne effekten avtar ved lengre intervaller mellom skattyterens tidfesting og korrekt tidfesting. I tilfeller hvor det går lang tid mellom faktisk og korrekt tidfesting, kan skattyteren komme bedre ut med bruttometoden enn med nettometoden.

Ovenstående hensyn tilsier etter departementets oppfatning at tilleggsskatten bør beregnes etter nettometoden i de tilfeller hvor opplysningssvikten anses for å være en tidfestingsfeil. Departemen-

tet foreslår på denne bakgrunn å videreføre gjeldende rett på dette punktet.

Dette innebærer at nettometoden for det første skal brukes ved tidfestingsfeil som automatisk motvirkes i et senere skatteår (automatisk reversering). Uttrykket automatisk indikerer at opprettingen skjer uten at det er behov for nye opplysninger fra skattyter, kontrolltiltak eller nye vurderinger for at reverseringen skal inntre. Eksempler på tidfestingsfeil som automatisk reverseres, er for tidlig utgiftsføring av en senere fradragsberettiget post, føring av driftsmiddel inn på uriktig saldogruppe med høyere avskrivningssats enn den korrekte, og unnlatt prosentvis inntektsføring av korrekt etablert positiv gevinst- og tapskonto eller annen inntektsaldo. Feilene vil i disse tilfellene bare resultere i en skatteutsettelse og ikke en endelig skattebesparelse.

For det andre skal nettometoden anvendes når feilen er motvirket ved at skattyteren selv har inntektsført beløp eller redusert fradragsbeløp før feilen oppdages av ligningsmyndighetene.

For det tredje skal forholdet anses som en tidfestingsfeil når feilen mest sannsynlig ville blitt motvirket et senere år. I Rt. 2006 side 333 viser Høyesterett i denne sammenheng til uskyldspresumpsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2 og skriver at denne bevisvurderingen må ta preg av at tilleggsskatt er å anse som straff. Dette innebærer for eksempel at man ikke uten videre kan legge til grunn at en inntekt som skulle vært oppgitt til beskatning i år 1, heller ikke ville blitt oppgitt i år 2 eller 3. Men dersom inntekten ikke er oppgitt når den skulle vært tidfestet, og skattyteren heller ikke kan sannsynliggjøre at den ville blitt tidfestet i et senere inntektsår, vil feilen ikke kunne regnes som en tidfestingsfeil. En skattyter vil dermed neppe kunne høres med en påstand om at en arbeidsinntekt som ikke er tidfestet i utbetalingsåret, ville blitt tidfestet senere. I så fall må tilleggsskatten beregnes etter bruttometoden. Er det større tvil om når en inntekt eller et fradrag skal tidfestes, vil skattyter lettere høres med at opplysningssvikten skal anses som en tidfestingsfeil, og ikke et forsøk på skatteunndragelse. Særlig kyndige skattytere vil imidlertid i mindre grad kunne høres med et slikt synspunkt.

Utgangspunktet for beregningen av tilleggsskatt ved tidfestingsfeil må være differansen mellom nåverdien av den skatt som er spart, og nåverdien av den økte skatt i senere år. Dette innebærer at tilleggsskatten beregnes av skattyterens nettofordel ved den utsatte beskatningen. Dette praktiseres etter gjeldende rett, og departementet ser derfor ingen grunn til å gi noen nærmere bestemmelser om denne beregningen. Dersom det er be-

hov for det, kan Skattedirektoratet gi nærmere retningslinjer om beregningsmåten.

Dersom skattyteren velger for kort avskrivningsperiode, og han er i underskuddsposisjon fram til den korrekte avskrivningsperioden er over, vil feilen ikke medføre noen skattebesparelse, og dermed heller ikke noe tap for det offentlige. I tråd med hovedregelen om at tilleggsskatten skal beregnes av den skatt som er eller kunne vært unndratt, bør det etter departementets mening ikke ilegges tilleggsskatt i disse tilfellene.

Strengt tatt følger den gjeldende beregningsmetoden ved tidfestingsfeil av hovedregelen, det vil si at tilleggsskatten skal beregnes av den skatt som er eller kunne vært unndratt. Departementet ser det likevel som hensiktsmessig å lovfeste denne beregningsmåten i en særskilt bestemmelse.

Det vises til forslag til ligningsloven § 10-4 nr. 4.

## 8.9 Bevisregler

### 8.9.1 Innledning

Etter gjeldende rett har ligningsmyndighetene bevisbyrden for at de faktiske vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt. Det er derfor ligningsmyndighetene som må påvise at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Ligningsmyndighetene må også påvise at skattyter har opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt, dersom det er aktuelt å ilegge forhøyet tilleggsskatt. Ved avgjørelsen av om vilkårene er oppfylt, har det i lang tid i praksis vært lagt til grunn at det er tilstrekkelig med alminnelig sannsynlighetsovervekt.

Beviskravene gjelder de faktiske omstendigheter som utgjør vilkår for tilleggsskatt. Beviskravene gjelder ikke de rettslige spørsmål (fortolkningstvil) som kan oppstå ved praktiseringen av tilleggsskattereglene. Fortolkningstvil, herunder tvil om en konkret opplysningssvikt kunne lede til skattemessige fordeler, løses etter vanlige rettsprinsipper for lovtolkning.

### 8.9.2 Tilleggsskatteutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader

Etter Tilleggsskatteutvalgets vurdering stiller ikke EMK særlige krav til bevisenes styrke i tilleggsskattesaker. Utvalget finner derfor ikke grunn til å foreslå at det skal gjelde et krav til kvalifisert sannsynlighetsovervekt eller at rimelig tvil skal komme skattyter til gode i saker hvor det er aktuelt å ilegge tilleggsskatt. Etter utvalgets vurdering bør det fort-

satt være slik at det er tilstrekkelig med alminnelig sannsynlighetsovervekt for at de objektive vilkårene er oppfylt. Utvalget anser det ikke nødvendig at bevisreglene lovfestes.

*Norsk Øko-Forum* og *Skattedirektoratet* støtter utvalgets forslag om at kravet til bevisets styrke fortsatt bør være alminnelig sannsynlighetsovervekt og mener dette bør lovfestes.

*Sentralskattekontoret for storbedrifter* viser til at tilleggsskatt er å anse som straff etter EMK og at det derfor bør innføres et krav om kvalifisert sannsynlighetsovervekt.

*Skattebetalerforeningen* er av den klare oppfatning at uskyldspresumsjonen må gjelde og at bevisbyrden må ligge hos ligningsmyndighetene.

### 8.9.3 Departementets vurderinger og forslag

I ligningspraksis har det i lang tid vært lagt til grunn at det sivilprosessuelle kravet til bevis, alminnelig sannsynlighetsovervekt, også gjelder ved ileggelse av tilleggsskatt.

I Rt. 2008 side 1409 kom imidlertid Høyesterett til at beviskravet for å ilegge ordinær tilleggsskatt etter ligningsloven er klar sannsynlighetsovervekt. I avsnitt 64 uttaler førstvoterende med tilslutning fra flertallet:

«Det alminnelige sivilprosessuelle beviskravet gjelder for ligningsmyndighetenes vedtak om ligning og etterligning av skattytere etter ligningsloven. Hensynet til skattyters rettsikkerhet tilsier et strengere beviskrav for at vilkårene for tilleggsskatt etter § 10-2 første ledd skal være oppfylt. Tilleggsskatt kan være en tyngende økonomisk sanksjon for skattyter. Forhøyd tilleggsskatt forutsetter ofte forhold som er klanderverdige eller infamerende for skattyter, og forholdet kan være straffbart etter § 12-1 bokstav a. Disse omstendigheter taler for at beviskravet for de objektive vilkårene i § 10-2 første ledd er høyere enn alminnelig sannsynlighetsovervekt. Mot dette taler, slik staten har fremhevet, at ligningsvedtak er massevedtak, effektivitetshensyn og hensynet til skatteinngangen. Hensynet til myndighetenes rettmessige behov for en effektiv håndhevelse av skattelovgivningen og til skattefundamentene kan likevel ikke ha større tyngde enn at det kreves klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene i § 10-2 første ledd er oppfylt.»

Flertallet kom også til at uskyldspresumsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2 inneholder krav til bevisets styrke i saker om straff etter konvensjonens artikkel 6. I avsnittene 104 og 105 uttaler førstvoterende med tilslutning fra flertallet:

«Jeg er derfor enig med førstvoterende i Rt. 2007 side 1217 når han i avsnitt 65 peker på at kravet til bevisets styrke etter EMK vil avhenge blant annet av hvor inngripende forvaltnings-sanksjonen er, behovet for rettsåndhevelse og den siktedes muligheter til å føre motbevis.

I drøftelsen foran av ligningslovens krav til bevisets styrke for å ilegge tilleggsskatt er jeg kommet til at det kreves klar sannsynlighetsovervekt, dvs. et krav til bevisets styrke som er lavere enn det straffeprosessuelle kravet om tilnærmet sikkerhet. Jeg kan ikke se at det er noe som tilsier at dette kravet for tilleggsskattens vedkommende ikke tilfredsstillende uskyldspresumsjonen. Det dreier seg om en sanksjon på skatterettens område, og som ikke er straff etter nasjonal rett. Sanksjonen vil kunne ramme den enkelte skattyter hardt og vil, særlig ved ileggelse av forhøyd tilleggsskatt, forutsette forhold som er sterkt klanderverdige eller infamerende for skattyteren. På den annen side tilsier hensynet til effektiv håndhevelse av ligningsreglene, herunder tilleggsskattens preventive funksjon, at et slikt utformet krav til bevisets styrke er tilstrekkelig for å tilfredsstillende beviskravet i artikkel 6 nr. 2.»

Under vurderingen av lagmannsrettens forståelse av beviskravet uttaler førstvoterende i avsnitt 111:

«Hensett til at ligningsloven stiller krav om kvalifisert sannsynlighetsovervekt for at vilkårene i § 10-2 første ledd for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt, og at det samme kravet følger av EMK artikkel 6 nr. 2, har lagmannsretten bygget på en uriktig lovforståelse.»

Høyesterett slår dermed fast at det følger av EMK at det kreves klar sannsynlighetsovervekt for å ilegge tilleggsskatt. Spørsmålet blir dermed bare om dette skal følges, eller om det er grunn til å skjerpe dette beviskravet ytterligere. Tilleggsskatt er en sanksjon som kan være økonomisk tyngende for skattyter. På den annen side innebærer departementets forslag at tilleggsskatt skal ilegges etter tilnærmet objektive vilkår. Det er dermed ingen forutsetning at skattyteren har opptrådt klanderverdig. Det vil heller ikke være spesielt belastende (utover den ekstra betalingsplikten) å bli ilagt tilleggsskatt etter tilnærmet objektive vilkår. Etter departementets oppfatning er hensynet til skattyters rettsikkerhet ivaretatt ved at beviskravet er klar sannsynlighetsovervekt. Departementet følger derfor opp den skjerpelse av gammel praksis som den ovennevnte høyesterettsdommen angir. Denne skjerpelse er for øvrig allerede lagt til grunn som ny praksis i skatteetaten.

At beviskravet skjerpes noe i forhold til det som



tidligere har vært lagt til grunn i praksis, innebærer at beviskravet blir strengere ved ileggelse av tilleggsskatt enn ved fastsettelsen av selve skattekravet. I prinsippet betyr dette at det vil kunne forekomme saker hvor vilkårene for fastsetting av skattekravet er tilstrekkelig bevist, mens vilkårene for tilleggsskatt ikke er bevist. Ligningsmyndighetene må da nøye seg med endringsligningen og kan ikke ilegge tilleggsskatt. Dette betyr at det ikke uten videre kan legges til grunn at vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt, selv om det er grunnlag for endring av ligning med forhøyelse av skattegrunnlag etter avdekking av opplysningsfeil.

Etter departementets oppfatning vil denne skjerpelsen av beviskravet i tilleggsskattesaker likevel ha begrenset betydning i praksis. Betydningen vil bare gjelde for saker hvor det foreligger bevis for alminnelig sannsynlighetsovervekt, men ikke ytterligere bevis som gir klar sannsynlighetsovervekt. Departementet legger til grunn at det vil foreligge klar sannsynlighetsovervekt også i de fleste saker om endring av ligning, selv om dette høyere bevisnivå bare er et vilkår for tilleggsskattedelen av endringssaken. Det er derfor ikke grunn til å anta at ligningsmyndighetenes arbeid i stor grad vil bli vanskeliggjort som følge av at beviskravet i tilleggsskattesaker blir klar sannsynlighetsovervekt.

Etter departementets oppfatning er det ikke nødvendig å lovfeste dette beviskravet. Lovfesting av beviskrav er uvanlig, og løsningen vil uansett følge av at gjeldende rett videreføres på grunnlag av omtalen i denne proposisjonen.

Kravet til klar sannsynlighetsovervekt vil gjelde både vilkåret om at skattyter må ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller unnlatt pliktig levering av selvangivelse, og vilkåret om at opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Kravet om klar sannsynlighetsovervekt gjelder også størrelsen på den skattemessige fordel, som danner grunnlaget for beregning av tilleggsskattens størrelse. I enkelte tilfeller må derfor tilleggsskatten beregnes av et lavere beløp enn den skatteøkning som følger av formues- eller inntektstillegg fastsatt ved endringsligningen. Dette kan forekomme når ett av inntektstilleggene i sakene er forankret i klar sannsynlighetsovervekt, mens et annet inntektstillegg bare kan bevises med alminnelig sannsynlighetsovervekt.

Det er ligningsmyndighetene som har bevisbyrden for at vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt. Dette innebærer at ligningsmyndighetene må føre bevis for at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og at denne opplysningssvikten har eller kunne har ført til skattemessige fordeler.

Særlige spørsmål oppstår når det gjelder beviskravene til unnskyldningsgrunner som eventuelt kan fritas for tilleggsskatteansvar, jf. punkt 8.3. Departementet legger opp til at kravet til klar sannsynlighetsovervekt også skal gjelde unnskyldningsgrunnene. Det vil si slik at anførsler om eksistensen av slike grunner må kunne motbevise med klar sannsynlighetsovervekt for at deres eksistens ikke skal legges til grunn. Slike mulige unnskyldningsgrunner hører imidlertid ikke til tilleggsskattevilklårene i den forstand at det positivt må tas standpunkt til deres fravær for å kunne ilegge tilleggsskatt i den enkelte sak. Nærmere vurdering av mulig unnskyldende fakta skjer bare når saken gir foranledning til det, enten fordi de påberopes av skattyteren eller fordi ligningsmyndighetene ser at den faktiske situasjon tilsier en slik vurdering. Som ellers må det da skilles mellom faktatvil, det vil si tvil om de fakta som eventuelt kan etablere en unnskyldningsgrunn, og virkningstvil, det vil si tvil om de aktuelle fakta etter sitt innhold er tilstrekkelig unnskyldende og dermed fritar for tilleggsskatteansvar. Beviskrav gjelder som nevnt bare faktatvil, idet tvil om virkningene av fakta er av rettslig art og må løses ut fra fortolkningsprinsipper og andre kriterier for avgjørelse av rettslig tvil.

Faktatvil vil ikke ofte forekomme på det særlige område som unnskyldningsgrunnene utgjør. Skattyterens funksjonsevne og mentale tilstand vil normalt kunne klarlegges godt. Det samme vil gjelde mer objektive omstendigheter der skattyteren har oversett oppgavefeil eller regnskapsfeil som grunnlag for sin senere mangelfulle informasjon til ligningsmyndighetene. De tilfeller der faktatvil på dette område likevel vil forekomme, og hvor innholdet i et beviskrav må defineres nærmere, kan etter departementets syn inndeles i tre grupper.

I den ene gruppen er eksistensen av de aktuelle fakta sannsynliggjort. Da skal de anses bevist til tross for tvilen, og uansett om det foreligger klar sannsynlighetsovervekt eller bare alminnelig sannsynlighetsovervekt for dem.

I den andre gruppen er de aktuelle fakta ikke sannsynliggjort, men så mulige at det ikke er klar sannsynlighetsovervekt for at de ikke foreligger. Også da skal disse fakta legges til grunn ved tilleggsskatteavgjørelsen. Begrunnelsen er at når man ikke med klar sannsynlighetsovervekt kan se bort fra et faktagrunnlag som kan være til fordel for skattyteren ved denne avgjørelsen, skal dette faktagrunnlaget inkluderes i den samlede vurderingen.

I den tredje gruppen er de aktuelle, mulig unnskyldende fakta så lite sannsynlige at det kan konstateres klar sannsynlighetsovervekt for at de ikke

foreligger. Da skal det ses bort fra disse fakta ved avgjørelsen av den alminnelige tilleggsskatt.

For skjerpet tilleggsskatt foreslår departementet egne beviskrav. Dette er behandlet nærmere i kapittel 9.

## 8.10 Andre spørsmål

### 8.10.1 Øvre grense for tilleggsskatt

Et mindretall på to medlemmer i Tilleggsskatteutvalget viser til at summen av skatt og tilleggsskatt i petroleumssektoren kan utgjøre 101,4 prosent av den inntekt som er eller kunne ha vært unndratt, og at sanksjonen dermed får en nærmest konfiskatorisk karakter. Dette mindretallet foreslår derfor at summen av skatt og tilleggsskatt i slike tilfeller maksimalt skal utgjøre 90 prosent av den inntekten som skattekravet knytter seg til.

*Nærings- og handelsdepartementet, Næringslivets Hovedorganisasjon og Olje- og energidepartementet* støtter forslaget om å innføre en slik grense på 90 prosent.

*Oljeindustriens Landsforening* mener at en slik begrensning vil bidra til at tilleggsskatten sammen med den opprinnelige skatten ikke får karakter av å være en ren konfiskasjon, men foreslår primært andre modeller for mer fleksible og målrettede regler for tilleggsskatt på petroleumsskatteområdet.

*Oljeskattekontoret* er enig i at det er behov for en særregel for utvinningsselskapene, men er noe i tvil om hvordan en slik særregel best kan utformes. Oljeskattekontoret viser til at det kan tenkes tilfeller hvor resultatet kan oppleves som urimelig selv om summen av skatt og tilleggsskatt er lavere enn 90 prosent, men at det også kan oppstå tilfeller hvor det ikke ville anses urimelig å anvende tilleggsskatt etter alminnelige regler, selv om den samlede skattebelastningen derved skulle bli høyere enn 100 prosent.

Etter *departementets* mening forutsetter en sammenligning mellom på den ene side summen av ordinær skatt og tilleggsskatt, og på den annen side den inntekten som er knyttet til skattekravet og tilleggsskatten, at skattekravet og tilleggsskatten er to sidestilte elementer i beskatningen av skattyteren. Disse to elementene skiller seg imidlertid fundamentalt fra hverandre. Skattekravet er avledet av statens ordinære beskatningsrett, mens tilleggsskatten er en administrativ sanksjon overfor en overtredelse av opplysningsplikten. Summen av disse to grunnleggende ulike elementene i skattesystemet gir etter departementets oppfatning ikke noe relevant grunnlag for dette mindretallets slut-

ning om at sanksjonen nærmest får en konfiskatorisk karakter.

Etter departementets mening bør størrelsen på tilleggsskatten sammenlignes med den skatt som er eller kunne vært unndratt, jf. omtalen av dette i punkt 8.7. Når skattesatsen er høy, er det ekstra viktig at skattyteren oppgir riktige og fullstendige opplysninger. Da er det også rimelig og forholdsmessig at tilleggsskatten øker tilsvarende. At den unndratte skatt er høy på grunn av særlig høy skattesats er egentlig heller et argument for høy tilleggsskatt enn for begrenset tilleggsskatt. Departementet foreslår derfor ingen øvre grense for tilleggsskatt.

### 8.10.2 Bevissikring

På grunn av vernet mot selvinkriminering, jf. EMK artikkel 6, har skattyter ikke plikt til å forklare seg som følge av pålegg i medhold av ligningsloven § 4-10 etter det tidspunktet vedkommende er å anse som siktet i konvensjonens forstand. Tilleggsskatteutvalget foreslår å lovfeste dette i ligningsloven § 4-10 nr. 5.

Utvalget viser videre til at denne regelen innebærer en begrensning i muligheten til å få saken tilstrekkelig opplyst. På denne bakgrunn foreslår utvalget at det inntas en bestemmelse i ligningsloven kapittel 4 om adgang til bevissikring, etter mønster av konkurranseloven § 6-2. Etter forslaget skal ligningsmyndighetene kunne kreve adgang til fast eiendom, inventar og annet løsøre, herunder datamaskin og annet teknisk hjelpemiddel, hos den som omfattes av ligningsloven § 4-2 nr. 1. En begjæring om bevissikring skal fremsettes for tingretten på det sted hvor det mest praktisk kan skje. Begjæringen må være skriftlig og begrunnet, og retten treffer sin avgjørelse ved beslutning.

*Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon, Skattebetalerforeningen og Justisdepartementet* er kritiske til forslaget til nye bestemmelser om bevissikring. *Justisdepartementet* peker på at bevissikring har sterke likhetstrekk med de straffeprosessuelle tvangsmidlene ransaking og beslag, og mener det er uheldig om ligningsmyndighetene skal kunne gå til bevissikring på bakgrunn av en mistanke som ikke er godt nok fundert til å gi politiet rett til å gjøre det samme. *Justisdepartementet* mener også at retten til å la seg bistå av advokat i forbindelse med bevissikring reiser spørsmål som bør omtales mer utførlig.

*Norsk Øko-Forum* mener at utvalget har misforstått rekkevidden av selvinkrimineringsvernet, og at en bestemmelse om bevissikring derfor er unødvendig.

*Departementet* viser til at bestemmelsen om skattyters plikt til å medvirke til undersøkelse, og en eventuell ny bestemmelse om bevissikring, ikke gjelder vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt, men ligningsmyndighetenes muligheter til å få saken tilstrekkelig opplyst. Departementet finner det derfor mer hensiktsmessig at forslaget vurderes i en an-

nen sammenheng, eventuelt i forbindelse med oppfølgingen av Skatteunndragelsesutvalgets utredning, som i stor grad gjelder reglene om opplysningsplikt og kontroll i skatte- og avgiftsregelverket. Departementet fremmer derfor ikke nå lovforslag om forholdet til selvinkriminering og bevissikring.

## 9 Skjerpet tilleggsskatt

### 9.1 Innledning

---

Har skattyteren forsettlig eller grovt uaktsomt gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger som har eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt, kan tilleggsskatt ilegges med inntil 60 prosent av den skatt som er eller kunne vært unndratt. I praksis ilegges forhøyet tilleggsskatt med enten 60 eller 45 prosent. Valg av sats er avhengig av størrelsen på det unndratte beløp og graden av skyld. Ved gjentakelse benyttes som hovedregel 60 prosent.

### 9.2 Tilleggsskatteutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader

---

Tilleggsskatteutvalget foreslår å videreføre gjeldende rett, slik at ligningsmyndighetene skal kunne ilegge tilleggsskatt med en forhøyet sats på inntil 60 prosent når skattyter forsettlig eller grovt uaktsomt har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Som ufullstendige opplysninger skal også regnes at skattyter ikke har levert selvangivelse, næringsoppgave eller annen pliktig oppgave til ligningsmyndighetene.

*Den norske Revisorforening* mener at satsen for forhøyet tilleggsskatt bør settes ned til maksimalt 40 prosent.

*Norsk Øko-Forum* mener derimot at tilleggsskattesatsene bør harmoneres med satsene for tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven og særavgiftsloven, slik at høyeste sats blir 100 prosent ved forsettlig eller grovt uaktsomme overtredelser.

### 9.3 Departementets vurderinger og forslag

---

I tillegg til den tilnærmet objektive sanksjonen som foreslås i kapittel 8, er det etter departementets oppfatning behov for en administrativ sanksjon når skattyter har utvist skyld. Departementet foreslår at denne sanksjonen kalles *skjerpet tilleggsskatt*.

Den skal være et alternativ til straffeforfølgning når skattyter har handlet forsettlig eller grovt uaktsomt. Som en tilpasning til forskjellene mellom tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt, er det etter departementets mening hensiktsmessig at vilkårene for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt reguleres i en egen paragraf i ligningsloven. Det er en forutsetning for å ilegge skjerpet tilleggsskatt at skattyter også ilegges ordinær tilleggsskatt. Etter departementets oppfatning bør denne forutsetningen fremgå av loven.

Departementet foreslår at de objektive vilkårene for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt skal tilsvare vilkårene for å ilegge tilleggsskatt. Det vil si at skjerpet tilleggsskatt ilegges når skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, når dette har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.

Etter dagens praksis ilegges ikke forhøyet tilleggsskatt ved unnlatt levering av selvangivelse eller næringsoppgave. Tilleggsskatten begrenses i slike tilfeller til 30 prosent av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen. Konsekvensen av departementets forslag vil være at skjerpet tilleggsskatt også kan ilegges ved unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave. Dette vil ikke berøre lønnstakere og pensjonister, som på grunn av leveringsfritaket alltid vil anses å ha levert selvangivelsen med de forhåndsutfylte opplysningene. For personlig næringsdrivende og selskaper vil denne endringen i utgangspunktet kunne medføre en strengere, samlet sanksjon ved unnlatt pliktig levering av oppgaver enn etter gjeldende rett. Som det fremgår nedenfor, vil imidlertid departementets forslag om et skjerpet bevisskrav – bevist utover enhver rimelig tvil – begrense konsekvensene av denne endringen. Det vil som regel kunne bevises med tilstrekkelig grad av sikkerhet at skattyter har handlet forsettlig, eller i det minste grovt uaktsomt, ved å unnlate levering av pliktige oppgaver, og at dette kunne føre til skattemessige fordeler. Derimot vil det skjerpede bevisskravet medføre at grunnlaget for beregningen av skjerpet tilleggsskatt i noen tilfeller må settes lavere enn grunnlaget for skjønnsligningen.

Skjerpet tilleggsskatt forutsetter skyld hos skattyteren. Etter departementets oppfatning vil det i praksis ikke være grunnlag for å hevde at det foreligger unnskyldelige forhold som skal fritas for tilleggsskatt, når skyldkravet er oppfylt. Departementet foreslår derfor at unntaket for unnskyldelige forhold ikke får anvendelse for skjerpet tilleggsskatt.

Også de øvrige unntakene for tilleggsskatt som foreslås, vil bare unntaksvis være aktuelle ved skjerpet tilleggsskatt. Dersom et av vilkårene er oppfylt, medfører dette at det ikke kan ilegges ordinær tilleggsskatt. Det kan da heller ikke ilegges skjerpet tilleggsskatt, fordi denne bare skal ilegges der det også er ilagt ordinær tilleggsskatt. Det kan imidlertid tenkes tilfeller der vilkårene for å slippe ordinær tilleggsskatt ikke anses tilstrekkelig bevist, men hvor det likevel må legges til grunn at disse vilkårene er oppfylt ved avgjørelsen om skjerpet tilleggsskatt, på grunn av de strengere beviskravene for å ilegge skjerpet tilleggsskatt, jf. omtalen av beviskravet nedenfor. Departementet antar likevel at disse unntakene sjelden vil få betydning ved ilegelse av skjerpet tilleggsskatt.

Departementet foreslår videre at beregningsgrunnlaget for skjerpet tilleggsskatt skal være det samme som for tilleggsskatt. Dette innebærer at også skjerpet tilleggsskatt skal beregnes av den skatt som er eller kunne vært unndratt. Videre vil formues- og inntektstillegg som gir grunn for å anvende skjerpet tilleggsskatt, anses å utgjøre den øverste del av skattyters formue og inntekt. Denne bestemmelsen innebærer for eksempel at det ved beregningen av skjerpet tilleggsskatt tas i betraktning at skattyteren skal betale toppskatt for hele eller deler av inntektstillegget. Selv om den skatt som er eller kunne vært unndratt, overstiger den skatt som blir utlignet samme år, skal skjerpet tilleggsskatt i sin helhet effektueres i samme år som vedtaket om skjerpet tilleggsskatt treffes. Det vises til omtalen i punkt 8.7.

For øvrig vil den særlige beregningsregelen ved tidfestingsfeil også komme til anvendelse ved beregning av skjerpet tilleggsskatt, jf. punkt 8.8.

Det vises til forslag til ligningsloven § 10-5 nr. 1 og 3.

#### *Nærmere om skyldkravet ved skjerpet tilleggsskatt*

Skyldkravet for forhøyet tilleggsskatt er i dag forsett eller grov uaktsomhet, og knytter seg til begge de objektive vilkårene for å ilegge tilleggsskatt. Dette innebærer for det første at skattyteren må ha gitt de uriktige eller ufullstendige opplysningene forsettlig eller grovt uaktsomt. Det springende

punktet vil her oftest være skattyterens innsikt eller aktsomhet knyttet til feil i de gitte opplysninger. For det andre må skattyteren ha utvist forsett eller grov uaktsomhet med hensyn til spørsmålet om dette har eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Kravet til grov uaktsomhet her vil si at det må anses som kvalifisert klanderverdig at skattyter har oversett de mulige skattevirkningene av opplysningssvikten.

Etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a «*strafes den som forsettlig eller grovt uaktsomt gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstår eller bør forstå at dette kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordelere*». Også etter denne bestemmelsen kreves det altså grov uaktsomhet når det gjelder spørsmålet om hvor mye skattyteren kan klandres for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Ved vurderingen av skattyterens forståelse av de skatterettslige følgene av opplysningssvikten er det imidlertid tilstrekkelig med simpel uaktsomhet. Dette innebærer med andre ord at det stilles strengere krav til skattyterens aktsomhet på dette punkt.

Bakgrunnen for det lavere skyldkravet i straffebestemmelsen er at det kan være vanskelig å bevise at skattyteren har kunnet forstå de skatterettslige følgene av ulike typer opplysningsfeil, selv om det er på det rene at det er utvist forsett eller grov uaktsomhet for selve opplysningssvikten, jf. Ot.prp. nr. 21 (1991 – 1992) side 41 – 42. Videre uttales det i proposisjonen at det neppe vil være noen annen grunn til å oppgi uriktige eller ufullstendige opplysninger enn at man prøver å unngå skatt eller avgift, og at det uansett vil være påregnelig for skattyter at ligningsfastsettelsen kan bli uriktig når det ikke gis riktige og fullstendige opplysninger. Det er derfor god grunn for å stille strenge krav til aktsomheten på dette punkt.

Et tilsvarende resonnement kan anføres for skjerpet tilleggsskatt. Skjerpet tilleggsskatt vil være et alternativ til straffeforfølgning i de tilfeller overtredelsen ikke er så grov at skattyter anmeldes, noe som tilsier at skyldkravet ved skjerpet tilleggsskatt bør tilsvare skyldkravet etter straffebestemmelsen i ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a. Det ville også kunne oppfattes som urimelig å stille lavere skyldkrav for å bli straffedømt enn for å bli ilagt skjerpet tilleggsskatt. I så måte er dagens løsning mindre tilfredsstillende.

På denne bakgrunn foreslår departementet at skyldkravet for skjerpet tilleggsskatt angis på tilsvarende måte som i straffebestemmelsen. De uriktige eller ufullstendige opplysningene må ha vært gitt forsettlig eller grovt uaktsomt, men det er tilstrekkelig at skattyteren har utvist simpel uaktsom-

het når det gjelder forståelsen av de skatterettslige følgene av opplysningssvikten.

Ved bedømmelsen av om skyldgraden er oppfylt, må det tas utgangspunkt i hva som kan forventes av vanlige, pliktoppfyllende skattytere, men det må også ses hen til eventuelle personlige kvalifikasjoner som kan påvirke det aktsomhetskrav (opp eller ned) som bør stilles til den enkelte i egne skatte spørsmål.

Skyldkravet må være oppfylt av skattyteren selv, det er ikke tilstrekkelig at skattyters medhjelper har opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt. Etter omstendighetene kan skattyteren i slike tilfeller eventuelt bedømmes som grovt uaktsom i sin kontroll av medhjelperens innsats, og ilegges skjerpet tilleggsskatt på det grunnlag.

Det vises til forslag til ligningsloven § 10-5 nr. 1.

#### *Beviskravet for skjerpet tilleggsskatt*

I Rt. 2008 side 1409 kom Høyesterett til at det kreves klar sannsynlighetsovervekt for at ligningsmyndighetene skal kunne ilegge ordinær tilleggsskatt, og at dette kravet også følger av EMK. Dette innebærer at et lavere beviskrav heller ikke kan gjelde for forhøyet tilleggsskatt i dagens ordning og for den foreslåtte skjerpede tilleggsskatten til avløsning av denne. Spørsmålet blir om klar sannsynlighetsovervekt er tilstrekkelig etter EMK på dette skjerpede område, eller om det må kreves samme bevis som i en straffesak. Dette kan ikke anses avklart etter gjeldende rett.

Uavhengig av hvordan beviskravene som følger av EMK må forstås, foreslår imidlertid departementet at beviskravet for skjerpet tilleggsskatt skal tilsvare det straffeprosessuelle beviskravet, det vil si bevist utover enhver rimelig tvil. Dette skal gjelde både de objektive vilkår og skyldvilkåret.

Riktignok vil en administrativ ileggelse av skjerpet tilleggsskatt normalt virke mindre belastende enn en strafferettslig sanksjon. Dette kan tilsi at et like strengt beviskrav ikke er nødvendig. På den annen side er det gode grunner til å operere med samme beviskrav i begge tilfeller. Ettersom skjerpet tilleggsskatt i en del saker vil være et alternativ til straffeforfølgning, bør valget mellom skjerpet tilleggsskatt og anmeldelse til politiet etter departementets oppfatning i hovedsak baseres på overtredelsens grovhet, ikke på grunnlag av lempeligere beviskrav. Et skjerpet beviskrav vil også innebære økt rettssikkerhet for skattyterne.

Det skjerpede beviskravet vil for det første gjelde spørsmålet om de objektive vilkårene er oppfylt, det vil si om skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger av skattemessig betydning.

For å ilegge skjerpet tilleggsskatt er det altså ikke tilstrekkelig å bygge på vurderingen om at de objektive vilkårene for ordinær tilleggsskatt er oppfylt. De objektive vilkårene må vurderes på nytt, og spørsmålet er da om det er bevist ut over enhver rimelig tvil at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.

Det må også kunne bevises ut over enhver rimelig tvil at skattyter har utvist den nødvendige skyld, det vil si handlet forsettlig eller grovt uaktsomt med hensyn til opplysningssvikten.

Det skjerpede beviskravet gjelder også unntakene fra tilleggsskatt. Som nevnt ovenfor vil unntaket for unnskyldelige forhold ikke få anvendelse for skjerpet tilleggsskatt. For så vidt gjelder de øvrige unntakene, som også får anvendelse for skjerpet tilleggsskatt, innebærer det skjerpede beviskravet at ligningsmyndighetene må kunne godtgjøre at et mulig unntakende faktum utvilsomt ikke foreligger, for at dette faktum ikke skal legges til grunn. Som ellers hører det til rettsanvendelsen, ikke til bevisvurderingen, å avgjøre om det faktum som følger av bevisvurderingen, fyller kravene til en unntaksgrunn i loven.

Konsekvensen av et skjerpet beviskrav er at det vil bli ilagt skjerpet tilleggsskatt i færre saker enn antall saker med forhøyet tilleggsskatt etter dagens ordning. Ikke bare vil fravær av sikre bevis for skyld fritta, men også manglende grunnlag for å utelukke tvil om de objektive vilkår.

I prinsippet, men i mindre grad i praksis, kan det innvendes at konsekvensen også blir et tredelt beviskrav i samme ligningssak, nemlig alminnelig sannsynlighetsovervekt for selve skattegrunnlaget, klar sannsynlighetsovervekt for den ordinære tilleggsskatten og bevis utover enhver rimelig tvil for skjerpet tilleggsskatt. Etter departementets syn er det imidlertid lite aktuelt å samordne dette ved å heve de lavere beviskravene eller senke de høyere. I praksis vil hovedtyngden av sakene dels gjelde tilfeller der det er sikre bevis på alle de tre nevnte områder, dels tilfeller der skattegrunnlaget fastsettes så skjønnsmessig (uten konkrete bevis for eksakt størrelse) at i hvert fall skjerpet tilleggsskatt på (hele) dette skattegrunnlaget blir uaktuelt. Etter departementets oppfatning må det derfor anses akseptabelt at den ønskelige nyansering av beviskrav på ulike vedtaksområder i ligningsarbeidet kan lede til en slik tredeling som nevnt.

I saker om skjønnsligning av næringsdrivende ved unnlatt levering av oppgaver og/eller sviktende regnskapspålitelighet vil derfor bevissituasjonen som følge av tredelingen av beviskravet kunne bli som i følgende eksempel:

I et konkret tilfelle er det på grunn av konstatert oppgave- og/eller regnskapssvikt hjemmel for skjønnsligning. Som følge av dokumentbevis som ligningsmyndighetene sitter på, er det dessuten bevist utover enhver rimelig tvil at faktisk unndratt overskudd er minst 50 000 kroner. Videre er det klar sannsynlighetsovervekt for at faktisk unndratt næringsoverskudd er minst 100 000 kroner på grunn av erfaringstall mv. i bransjen (uten motbevis som svekker betydningen av slike bransjetall mv. i den konkrete saken). Det foreligger også alminnelig sannsynlighetsovervekt for at unndratt overskudd er 150 000 kroner på grunn av konkrete omstendigheter og antakelser om de individuelle driftsforholdene. Det legges til grunn at det ikke foreligger unnskyldelege forhold, og at skattyteren har vært klar over faktum og opplysningsfeilene. Ligningsmyndighetene vil da ha bevisgrunnlag for skjønnsligning av 150 000 kroner i skattepliktig næringsinntekt, for ileggelse av 30 prosent tilleggsskatt på skatt av 100 000 kroner i næringsinntekt og for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt på skatt av 50 000 kroner i næringsinntekt.

#### *Satsen for skjerpet tilleggsskatt*

Ved vurderingen av satsen for skjerpet tilleggsskatt, må det ses hen til den samlede sanksjonen ved ileggelse av både tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt.

I dag er den maksimale, administrative sanksjonen ved brudd på opplysningsplikten 60 prosent. Hensynet til den preventive effekten tilsier en streng sanksjon i disse tilfellene. Etter departementets mening er det likevel ikke behov for å forhøye samlet sats ut over dagen nivå. Departementet foreslår på denne bakgrunn at skjerpet tilleggsskatt ilegges med inntil 30 prosent. Det høyeste, samlede nivået for administrative sanksjoner ved brudd på opplysningsplikten blir da 60 prosent, det vil si tilsvarende det som gjelder i dag.

I den gjeldende bestemmelsen om forhøyet tilleggsskatt står det at tilleggsskatt kan beregnes med inntil 60 prosent. I praksis ilegges forhøyet tilleggsskatt med enten 60 eller 45 prosent. Departementet foreslår en tilsvarende gradering ved at satsen for skjerpet tilleggsskatt skal være enten 30 eller 15 prosent. Departementet foreslår at denne

graderingen fremkommer i lovteksten. Hvilken sats som skal benyttes i den enkelte sak, bør som i dag avgjøres ut fra en vurdering av størrelsen av det unndratte beløp, graden av utvist skyld og forholdene for øvrig. Ved gjentakelse bør den høyeste satsen normalt anvendes.

Det vises til forslag til ligningsloven § 10-5 nr. 3.

#### *Særlige spørsmål om beregningen av skjerpet tilleggsskatt*

I de tilfeller hvor skattyteren for samme år ilegges tilleggsskatt etter forskjellige satser, fordeles den skatt som tilleggsskatten skal beregnes av, forholdsmessig etter størrelsen av den formue og inntekt som de ulike satser skal anvendes for, jf. ligningsloven § 10-2 nr. 3 annet punktum. Som nevnt i punkt 8.7 er denne bestemmelsen ikke lenger aktuell ved beregning av tilleggsskatt fordi det etter departementets forslag bare skal være én tilleggsskattesats.

Spørsmålet blir da om denne bestemmelsen bør videreføres når tilleggsskatt ilegges i kombinasjon med skjerpet tilleggsskatt. En praktisk anvendelse av regelen forutsetter at tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt ilegges samtidig i det konkrete tilfellet, slik at man på vedtakstidspunktet kan avgjøre hvordan fordelingen mellom de forskjellige satsene blir. I departementets forslag legges det imidlertid opp til at skjerpet tilleggsskatt skal kunne ilegges i et eget vedtak som kan treffes samtidig med eller etter vedtaket om tilleggsskatt. I sistnevnte tilfelle blir det svært upraktisk å foreta en slik fordeling som bestemmelsen anviser, ettersom også den tidligere ilagte tilleggsskatten i så fall må beregnes på nytt. Departementet foreslår derfor at denne bestemmelsen ikke får anvendelse når tilleggsskatt ilegges i kombinasjon med skjerpet tilleggsskatt.

Derimot er det behov for en fordelingsregel dersom det i samme vedtak ilegges skjerpet tilleggsskatt med både 15 og 30 prosent på hvert sitt grunnlag. For disse tilfellene foreslår departementet å videreføre bestemmelsen i § 10-2 nr. 3 annet punktum. Dette innebærer at den skatt som skjerpet tilleggsskatt skal beregnes av, fordeles forholdsmessig etter størrelsen av den formue eller inntekt som de ulike satser skal anvendes for.

Det vises til forslag til ligningsloven § 10-5 nr. 4.

## 10 Saksbehandlingsregler

### 10.1 Innledning

---

De generelle saksbehandlingsreglene i ligningsloven gjelder også ved ileggelse av tilleggsskatt. I tillegg er det gitt enkelte særbestemmelser om varsel om tilleggsskatt og frister for ileggelse av tilleggsskatt, jf. punkt 4.7.2. Det følger av ligningsloven § 3-11 at sak om tilleggsskatt skal avgjøres ved skriftlig vedtak som skal inneholde en kort begrunnelse.

Som det fremgår i punkt 5.2 oppstiller EMK minstekrav til saksbehandlingen ved ileggelse av sanksjoner som anses som straff etter EMK artikkel 6. Konvensjonen er gjennom menneskerettsloven gjennomført i norsk rett, og konvensjonens bestemmelser gjelder derfor i utgangspunktet for saksbehandlingen i saker om tilleggsskatt.

### 10.2 Tilleggsskatteutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader

---

Etter ligningsloven § 10-2 nr. 5 skal ligningsmyndighetene varsle skattyter før tilleggsskatt ilegges. Utvalget foreslår at denne bestemmelsen videreføres og suppleres med de krav som EMK stiller til varslets innhold. Etter utvalgets lovforslag skal derfor tilleggsskattevarslet inneholde en redegjørelse for det faktiske grunnlaget, henvisning til den lov hjemmel som påberopes og en generell orientering om unntaksbestemmelsene. I tillegg skal skattyter i varslet gjøres kjent med retten til å forholde seg taus (vernet mot selvinkriminering), retten til å kreve innsyn i sakens dokumenter, retten til å kreve varslet på et språk han eller hun forstår, og om retten til å la seg bistå av advokat og muligheten til å søke om fri retts hjelp. Utvalget foreslår også at skattyters frist for å uttale seg skal være minst tre uker.

Når det gjelder kravet om avgjørelse innen rimelig tid, viser utvalget til at det ikke kan oppstilles en eksakt grense for når saksbehandlingen har tatt for lang tid, slik at konvensjonen er krenket. Utvalget har derfor ikke foreslått å lovfeste noe krav til tempo i saker om ileggelse av tilleggsskatt.

Utvalget peker på at uskyldspresumsjonen reiser spørsmål om skattyter kan pålegges å betale ilagt tilleggsskatt, og om ubetalt tilleggsskatt kan tvangsinnkreves, før ligningen er endelig eller det foreligger en rettskraftig rettsavgjørelse. Etter utvalgets oppfatning oppfylder gjeldende praksis for innkreving av tilleggsskatt de krav som følger av konvensjonen, og utvalget foreslår derfor ingen endringer på dette punkt. Det påpekes likevel at innkrevingsmyndighetene må være tilbakeholdne med å innkreve tilleggsskatt før ligningsvedtaket er endelig eller en dom er rettskraftig.

Etter utvalgets oppfatning vil en krenkelse av rettighetskatalogen i EMK artikkel 6 nr. 3 normalt kunne gjenopprettes ved at det gis en målbar nedsettelse av tilleggsskatten. I andre tilfeller, for eksempel ved ugyldighet på grunn av saksbehandlingsfeil, vil det være tilstrekkelig at feilen repareres ved at tilleggsskattesaken behandles på nytt av samme ligningsinstans. Utvalget mener det ikke vil være mulig å lovfeste konsekvensene av en krenkelse av konvensjonen, men påpeker viktigheten av at sentrale ligningsmyndigheter sikrer en enhetlig praksis.

*Skattebetalerforeningen* er enig med utvalget i at saksbehandlingsreglene som følger av EMK artikkel 6 bør lovfestes. Også *Skattedirektoratet* er i hovedsak positiv til utvalgets forslag til saksbehandlingsregler.

### 10.3 Departementets vurderinger og forslag

---

Tilleggsskatteutvalget foreslår å lovfeste enkelte av skattyters rettigheter i særskilte saksbehandlingsregler i ligningsloven, og peker på at dette vil gjøre innholdet klarere, lette tilgjengeligheten og bedre forutberegnligheten. Utvalget mener imidlertid at det ikke er behov for å gå lenger enn konvensjonen i å stille krav til saksbehandlingen ved ileggelse av tilleggsskatt. Utvalget foreslår at rettighetene lovfestes ved å videreføre bestemmelsen om varsel i ligningsloven § 10-2 nr. 5 og i tillegg supplere med minimumskrav til hva skattyter i varslet skal opplyses om. I tillegg til at varslet skal oppfylle de mini-



mumskrav EMK stiller til innholdet, skal det etter forslaget opplyses om skattyterens rett til å forholde seg taus og til å kreve innsyn i sakens dokumenter. På denne måten vil noen av skattyters rettigheter etter EMK fremkomme direkte i lovteksten.

Departementet viser til at EMK gjennom menneskerettsloven er inkorporert i norsk rett. Konvensjonens krav gjelder dermed for all saksbehandling knyttet til sanksjoner som er straff etter EMK, uavhengig av om kravene kommer særskilt til uttrykk i den enkelte lov. Det er derfor ikke formelt sett nødvendig med noen lovfesting av skattyters rettigheter etter EMK i ligningsloven.

Tidligere var det større usikkerhet om rekkevidden og tolkningen av bestemmelsene i EMK artikkel 6. For det første var det tvil om hvilke sanksjoner som skulle anses for å være straff etter EMK, og for det andre var det tvil om rekkevidden og tolkningen av enkelte bestemmelser, særlig spørsmålet om avgjørelse innen rimelig tid. Gjennom de siste års avgjørelser fra Den europeiske menneskerettsdomstol og Høyesterett er mye av denne tvilen ryddet av veien. Skattedirektoratet har justert sine retningslinjer i tråd med denne utviklingen, og skatteetatens saksbehandling, herunder varsler om tilleggsskatt, er dermed tilpasset de krav som følger av EMK. På denne bakgrunn foreslår ikke departementet noen særskilt lovfesting av rettighetene etter EMK i ligningsloven.

Departementet foreslår imidlertid å videreføre den gjeldende bestemmelsen om at skattyteren skal varsles med en passende frist for å uttale seg, jf. ligningsloven § 10-2 nr. 5. For å unngå å varsle om bruk av tilleggsskatt der det ikke er grunnlag for det, vil slikt varsel normalt ikke sendes før faktum anses for å være avklart og ligningsmyndighetene har tatt stilling til de materielle skattespørsmålene. Varsel om tilleggsskatt ved unnlatt levering av selvangivelse gis normalt samtidig med at skattyteren tilskrives og purres.

Utvalget foreslår å lovfeste en minstefrist på tre uker for skattyteren til å uttale seg. Departementet er enig i at tre uker er en rimelig minstefrist for uttalelse før det treffes vedtak om tilleggsskatt, og slutter seg til utvalgets forslag. Den frist som gis, må tilpasses den enkelte tilleggsskattesak. I store og kompliserte saker må det derfor gis en lengre frist enn tre uker.

Tilleggsskatt kan fastsettes innenfor fristene i ligningsloven § 9-6, det vil si de samme fristene som regulerer når ligningsmyndighetene kan ta opp spørsmål om endring av ligning, jf. § 10-2 nr. 6 første punktum. Etter annet punktum kan tilleggsskatt fastsettes samtidig med den skatt den skal beregnes av, eller ved en senere særskilt fastsettelse.

Departementet foreslår å videreføre disse bestemmelsene.

Det vises til forslag til ligningsloven § 10-2 nr. 2 og 3.

#### *Særlig om skjerpet tilleggsskatt*

I utgangspunktet gjelder forslagene ovenfor både ordinær og skjerpet tilleggsskatt. Nedenfor behandles noen spesifikke saksbehandlingsspørsmål for skjerpet tilleggsskatt.

Departementet legger til grunn at i de fleste saker vil skjerpet tilleggsskatt saksbehandles og avgjøres sammen med spørsmålet om tilleggsskatt. Dette vil typisk være tilfellet dersom skattyteren innrømmer forholdet og samarbeider med ligningsmyndighetene, eller hvis sakens faktiske og rettslige forhold ellers er på det rene.

I mer kompliserte saker om skjerpet tilleggsskatt vil imidlertid skyldkravet og det skjerpede beviskravet mv. kunne innebære at det er behov for særskilt kompetanse og grundigere behandling. I slike tilfeller bør saken underlegges en nærmere kvalitetssikring før endelig vedtak treffes. En slik kvalitetssikring vil bidra til likebehandling og økt rettssikkerhet for skattyterne. Én mulighet er at kvalitetssikringen foretas av den samme enhet i vedkommende skatteregion som vurderer om grovere saker bør anmeldes til politiet. Det vil være opp til Skattedirektoratet å organisere arbeidet med disse sakene. I slike tilfeller kan skjerpet tilleggsskatt fastsettes i eget vedtak, noen tid etter vedtaket om ileggelse av ordinær tilleggsskatt. Ligningsmyndighetene må da opplyse i det ordinære tilleggsskattevedtaket at de vil fortsette tilleggsskattebehandlingen med sikte på å vurdere ileggelse av også skjerpet tilleggsskatt. Den tidligere ileggelse av ordinær tilleggsskatt er da ingen avsluttet forfølgning etter EMK, og innebærer ingen avskjæring av adgangen til å fortsette med vurdering og eventuelt vedtak om skjerpet tilleggsskatt.

Vedtak om skjerpet tilleggsskatt anses, i likhet med vedtak om ordinær tilleggsskatt, å være en del av ligningen. Ligningslovens saksbehandlingsregler, blant annet reglene om klage, vil derfor gjelde også for skjerpet tilleggsskatt.

Dersom skattyteren påklager vedtak om ordinær tilleggsskatt før spørsmålet om skjerpet tilleggsskatt er ferdig behandlet, må det tas stilling til om den videre behandlingen av spørsmålet om skjerpet tilleggsskatt skal avvendes til resultatet av klagebehandlingen av det ordinære tilleggsskattevedtaket er ferdig. Dersom dette vedtaket blir opphevet, vil det heller ikke være grunnlag for å ilegge skjerpet tilleggsskatt.

Dersom skattyteren påklager både vedtaket om tilleggsskatt og et særskilt vedtak om skjerpet tilleggsskatt, kan saken tas opp til felles behandling i skatteklagenemnda. Hvorvidt sakene skal forenes til felles behandling, må avgjøres i det enkelte tilfelle.

Departementet legger til grunn at Skattedirektoratet gir nærmere retningslinjer om saksbehandlingen ved ileggelse av skjerpet tilleggsskatt.

Det vises til forslag til ligningsloven § 10-5 nr. 2.

## 11 Reaksjoner ved forsinket levering av selvangivelsen mv.

### 11.1 Innledning

---

Etter gjeldende rett skal skattyter som leverer selvangivelse, næringsoppgave eller pliktig selskapsoppgave med vedlegg etter leveringsfristen, ilegges en forsinkelsesavgift, jf. ligningsloven § 10-1. Forsinkelsesavgiften fastsettes på grunnlag av den samlede formue og inntekt ved ligningen og beregnes etter satser gradert etter forsinkelsens lengde. Det skal ikke fastsettes forsinkelsesavgift dersom skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av egen sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen særlig årsak som ikke kan legges skattyter til last. Dersom skattyter leverer den eller de oppgaver som mangler, innen klagefristens utløp, erstattes tilleggsskatten av forsinkelsesavgift.

### 11.2 Tilleggsskatteutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader

---

Tilleggsskatteutvalget foreslår at dagens forsinkelsesavgift erstattes med et standardisert gebyr. Utvalget viser til at det er skattyters unnlattelse av å oppfylle en plikt overfor ligningsmyndighetene innen et gitt tidspunkt som skal sanksjoneres, og mener derfor at reaksjonen bør være den samme for alle, uavhengig av den enkeltes formue og inntekt. Etter utvalgets syn ivaretas hensynet til effektivitet på den ene siden og forholdsmessighet på den andre siden på en god måte ved et standardisert gebyrssystem.

Utvalget foreslår et system hvor det skilles mellom hvilken type oppgave som leveres for sent, og forsinkelsens lengde. Ved forsinket levering av selvangivelsen skal gebyret være 2 000 kroner ved forsinkelse under én måned og 4 000 kroner ved forsinkelse over én måned. Ved forsinket levering av ett eller flere av de pliktige skjemaene, som for eksempel næringsoppgave eller selskapsoppgave, skal gebyret være 1 000 kroner ved forsinkelse under én måned og 2 000 kroner ved forsinkelse over én måned. Etter utvalgets forslag skal gebyret ikke økes selv om en skattyter har levert flere selvangi-

velser og/eller skjemaer forsinket. Etter forslaget vil maksimalt gebyr være 6 000 kroner.

Etter utvalgets syn er det naturlig å se unnlatt levering av selvangivelsen i sammenheng med, og som en fortsettelse av, forsinket levering. Utvalget foreslår derfor at en skattyter som ikke leverer selvangivelse eller næringsoppgave skal ilegges et standardisert gebyr. Gebyret foreslås satt til det dobbelte av gebyret for forsinket levering over én måned. Dette innebærer at gebyret settes til 8 000 kroner ved unnlatt levering av selvangivelsen og 4 000 kroner ved unnlatt levering av pliktige skjemaer. Ved unnlatt levering av både selvangivelsen og ett eller flere skjemaer blir dermed gebyret 12 000 kroner. Etter utvalgets oppfatning vil et gebyr av en slik størrelsesorden ha en tilstrekkelig preventiv effekt, uten å være urimelig tyngende for skattytere med lav formue og inntekt. Utvalget foreslår at skattyter som ikke har levert selvangivelse mv. innen ligningen er ferdig, ilegges gebyr for unnlatt levering, og at dette frafalles i de få tilfeller hvor oppgavene leveres før ligningen legges ut.

Tilleggsskatteutvalget foreslår at unntaket fra forsinkelsesavgift i ligningsloven § 10-1 nr. 3 videreføres og gis anvendelse ved illeggelse av gebyr ved forsinket levering av selvangivelse og skjemaer. Utvalget påpeker at aktsomhetsnormen bør være streng, og at skattyter selv må fremskaffe opplysninger om de forhold som kan begrunne unntak fra gebyr. Utvalget legger til grunn at den foreslåtte gebyrordningen ikke er å anse som straff etter EMK artikkel 6.

Ingen av de høringsinstansene som har uttalt seg om forslaget til gebyrordning, har vært negative til å erstatte dagens forsinkelsesavgift med gebyr. Derimot mener flere instanser at de foreslåtte gebyrene er altfor høye. Enkelte peker på at det er urimelig at gebyret er det samme for en vanlig lønnstaker og et stort selskap.

### 11.3 Departementets vurderinger og forslag

---

Etter at Tilleggsskatteutvalget avga sin utredning, er det som tidligere nevnt innført en ordning med

leveringsfritak for skattytere som mottar en fullstendig og korrekt forhåndsutfylt selvangivelse. Ordningen innebærer at en skattyter som ikke har levert en korrigeret selvangivelse innen leveringsfristens utløp, skal anses å ha levert selvangivelsen med de forhåndsutfylte opplysningene. Det er i forarbeidene lagt til grunn at gjeldende regler om forsinkelsesavgift ikke er egnet i en slik ordning, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007–2008). Departementet peker der på at det er forsinket korrigerings av de forhåndsutfylte opplysningene det bør reageres mot, og mener at reglene om tilleggsskatt vil gi tilstrekkelig oppfordring til å levere korrekte og fullstendige opplysninger i tide. Gjeldende regler om forsinkelsesavgift brukes derfor ikke overfor denne skattytergruppen.

Personlig næringsdrivende og selskaper mv. har fremdeles en ubetinget plikt til å levere selvangivelsen, enten elektronisk eller på papir. Reglene om forsinkelsesavgift kommer derfor til anvendelse overfor disse ved forsinket levering av pliktige oppgaver.

Formålet med en reaksjon ved forsinket levering av selvangivelsen og andre pliktige oppgaver er å stimulere til rettidig levering av oppgavene. Ligningsarbeidet gjennomføres innenfor stramme tidsrammer, og forsinket levering vanskeliggjør ligningsmyndighetenes arbeid. Departementet mener derfor at det fremdeles vil være behov for en reaksjon ved forsinket levering av selvangivelsen mv., selv om langt færre skattytere enn tidligere vil bli ilagt en slik reaksjon. Spørsmålet er om reaksjonen bør ilegges som et standardisert gebyr slik Tilleggsskatteutvalget foreslår, eller beregnes forholdsmessig av skattyters formue og inntekt, slik som dagens forsinkelsesavgift.

Et standardisert gebyr vil være mindre egnet som pressmiddel overfor skattytere med høye inntekter enn en forholdsmessig reaksjon. I tillegg synes det lite rimelig å ilegge små enkeltpersonforetak samme reaksjon som store selskaper. Forsinkelsesavgiften beregnes maskinelt i ligningssystemene, og det er derfor lite ressurskrevende for ligningsmyndighetene å ilegge avgiften. Tilleggsskatteutvalgets argument om at et standardisert gebyr er ressursbesparende for myndighetene, har derfor lite for seg. Departementet vil også peke på at det i liten grad er fremsatt kritikk mot gjeldende ordning. Etter departementets syn taler derfor de beste grunner for å videreføre gjeldende ordning med forsinkelsesavgift som reaksjon ved forsinket levering av selvangivelsen.

Hvorvidt forsinkelsesavgift etter gjeldende regler er å anse som straff etter EMK, har ikke vært vurdert av Høyesterett. Tilleggsskatteutvalget antar at en forsinkelsesavgift begrenset oppad til 10 000 – 15 000 kroner ikke er straff i konvensjonens forstand. Utvalget legger blant annet vekt på at det ikke kreves strafferettslig skyld for å bli ilagt forsinkelsesavgift, at det ikke er straffebestemmelser med det samme objektive gjerningsinnholdet, og at beløpet er begrenset.

Etter gjeldende rett er satsene for forsinkelsesavgift én promille av nettoformuen uavhengig av forsinkelsens lengde. I tillegg ilegges to promille av nettoinntekten ved forsinkelse under én måned, én prosent av nettoinntekten ved forsinkelse over én måned og to prosent av nettoinntekten ved forsinkelse over tre måneder. Forsinkelsesavgiften skal ikke settes lavere enn 200 kroner. Er forsinkelsen under én måned, kan avgiften ikke settes høyere enn 10 000 kroner. Er forsinkelsen over én måned er det i dag ingen øvre beløpsgrense. Etter departementets syn tilsier dette at det lovfestes en øvre beløpsgrense for forsinkelsesavgift ved forsinkelse over én måned, slik at avgiften ikke kommer opp i for høye beløp.

Departementet er ikke kjent med avgjørelser fra Den europeiske menneskerettsdomstol som gjelder størrelsen på tilsvarende type avgift. For at forsinkelsesavgiften skal være et reelt pressmiddel overfor skattytere med store inntekter og omsetning, slik at disse leverer pliktige oppgaver innen leveringsfristen, bør imidlertid beløpsgrensen være av en viss størrelse. Departementet har kommet til at en beløpsgrense på 15 000 kroner ved forsinkelser over én måned vil være passende.

Etter gjeldende rett skal det ikke ilegges forsinkelsesavgift «*når skattyterens forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen særlig årsak som ikke kan legges ham til last.*» Skattyter må selv gjøre rede for de grunner som er årsak til den forsinkede leveringen. Departementet foreslår å videreføre en bestemmelse om unntak fra forsinkelsesavgift ved unnskyldelige forhold hos skattyter, men slik at bestemmelsen utformes på samme måte som tilsvarende unntaksbestemmelse for tilleggsskatt, jf. punkt 8.3.2.

Departementet foreslår etter dette at gjeldende regler om forsinkelsesavgift i hovedtrekk videreføres, men slik at det innføres en øvre beløpsgrense på 15 000 kroner ved forsinkelse over én måned.

Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 10-1.

## 12 Tilleggsskatt og straff

### 12.1 Innledning

Av straffebestemmelsene i ligningsloven kapittel 12 følger det blant annet at den som forsettlig eller grovt uaktsomt gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstår eller bør forstå at dette kan føre til skattemessige fordeler, kan straffes for skattesvik. Som nevnt tidligere legger departementet til grunn at ligningsmyndighetene skal velge mellom å ilegge tilleggsskatt (ordinær og eventuelt skjerpet) og å anmelde det samme forholdet til politiet, og at samme forhold ikke både skal gi grunnlag for administrativt ilagt tilleggsskatt og straffeprosessuell forfølgelse. Dette innebærer videreføring av den nylig omlagte påtale- og anmeldelsespraksis som Riksadvokaten og Skattedirektoratet har blitt enige om som følge av nye avgjørelser av Den europeiske menneskerettsdomstol.

### 12.2 Tilleggsskatteutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader

Utvalgets flertall foreslår ingen endringer i vilkårene for straff. Et mindretall på ett medlem foreslår at straffebestemmelsen endres slik at det ikke skal være vilkår for straff at de uriktige eller ufullstendige opplysningene har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Utvalget mener sanksjonsnivået for brudd på opplysningsplikten så langt som mulig bør videreføres og vurderer alternativer til dagjeldende ordning. Et mindretall på ett medlem mener tilleggsskatten skal fastsettes av domstolene i straffesaken, mens flertallet ikke går inn for en slik løsning. Ved domfellelse for overtredelse av ligningsloven er utvalget av den oppfatning at det i tillegg til annen straff som hovedregel også bør ilegges en bot. Bøtenivået bør i utgangspunktet ligge på samme nivå som tilleggsskatten for samme forhold ville vært. Et mindretall på to medlemmer går inn for at dette lovfestes, mens flertallet mener det ikke er hensiktsmessig med slik lovfesting.

Utvalget viser videre til at ved forsettlige eller grovt uaktsomme overtredelser av opplysningsplik-

ten, må ligningsmyndighetene velge om skattyter skal ilegges tilleggsskatt eller anmeldes for forholdet. Utvalget mener det bør være opp til ligningsmyndighetene, basert på en generell anmeldelsesinstruks, å vurdere hvilke forhold som bør anmeldes. For å sikre at sakene ikke henlegges på grunn av kapasitetsmangel hos politiet, og for å sikre at det er de rette sakene som anmeldes, bør det etter utvalgets oppfatning etableres rutiner for samarbeidet mellom ligningsmyndighetene og politiet. Fordi sakene kan være svært forskjellige mener utvalget det er uhensiktsmessig å forsøke å gi nærmere retningslinjer for anmeldelsespraksis i lovs form.

*Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon og Næringslivets Hovedorganisasjon* mener bøtenivået ikke må være høyere enn det ville vært etter tradisjonelle kriterier.

*Justisdepartementet* er enig med utvalgets flertall i at bøtenivået ikke bør lovfestes.

*Riksadvokaten* mener straffebestemmelsene i ligningsloven bør endres slik at det blir bedre samsvar mellom hvilke overtredelser som formelt er straffbare og hvilke overtredelser som i praksis medfører straffeforfølgning. Riksadvokaten mener også at domstolene bør ta stilling til kravet om tilleggsskatt og at dette gjøres etter reglene om borgerlige rettskrav. Tilleggsskatten er ikke straff når vedtak treffes av forvaltningen og bør derfor ikke konverteres til straff i form av bot når overtredelsen resulterer i straffesak.

*Skattedirektoratet* slutter seg i utgangspunktet til flertallets prinsipielle syn med hensyn til vilkårene for straff. Skattedirektoratet uttaler videre at det er viktig at det ved straffutmålingen tas hensyn til hva en eventuell tilleggsskatt ville utgjort, slik at en skattyter som undergis formell straff, normalt vil få en strengere reaksjon samlet sett enn om vedkommende bare var ilagt tilleggsskatt. Det er ønskelig at bøtenivået lovfestes. Skattedirektoratet peker også på behovet for rutiner for samarbeidet mellom skatte- og påtalemyndighetene ved utvelgelsen av de sakene som skal anmeldes.

*Toll- og avgiftsdirektoratet* mener man bør ha en klar rettskildemessig forankring for å unngå at saker som behandles av domstolene resulterer i en la-

vere reaksjon enn om saken hadde blitt behandlet administrativt.

### 12.3 Departementets vurderinger og forslag

#### *Vilkår for straff*

Etter at Tilleggsskatteutvalget avga sin utredning, har Stortinget vedtatt ny straffelov med alminnelige bestemmelser som gjelder for alle eller de fleste straffebudene. Loven ble vedtatt som lov 20. mai 2005 nr. 28. Etter dette har Justisdepartementet arbeidet videre med straffelovens spesielle del, hvor de ulike straffbare handlinger er beskrevet. I dette arbeidet er det blant annet sett nærmere på hvilke straffebestemmelser som bør flyttes fra særlovgivningen til straffeloven. I Ot.prp. nr. 22 (2008–2009), som ble fremmet 19. desember 2008, foreslår regjeringen blant annet å innta bestemmelser om ordinært, grovt og grovt uaktsomt skattesvik i straffeloven. Bestemmelsene foreslås tatt inn i ny straffelov §§ 378-380 og skal erstatte straffebestemmelsene mot de alvorligste skatte- og avgiftssvik i spesiallovgivningen. Dette medfører endringer i blant annet ligningsloven §§ 12-1 og 12-2. Etter lovforslaget går den straffbare handlingen ut på å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger til offentlig myndighet, eller unnlate å gi pliktige opplysninger, når gjerningspersonen forstår eller bør forstå at dette kan medføre skattemessige fordeler. Andre former for skattesvik som ikke rammes av forslaget, vil fremdeles kunne straffes etter bestemmelser i spesiallovgivningen, for eksempel ligningsloven.

Som en følge av at de alvorligste overtredelsene av skattelovgivningen etter dette forslaget reguleres i straffeloven, vil Finansdepartementet senere fremme forslag til tilpasning av straffebestemmelsene i ligningsloven. Departementet ser derfor ikke grunn til noen nærmere drøftelser av innholdet i straffebestemmelsene om skattesvik nå, men viser til de endringene som er foreslått i Ot.prp. nr. 22 (2008–2009) og til den kommende gjennomgangen av de gjenværende straffebestemmelsene i ligningsloven.

#### *Sanksjonsnivået – tilleggsskatt og straff*

Etter Høyesteretts plenumsavgjørelser i 2002 var rettstilstanden at verken forhøyet eller ordinær tilleggsskatt kunne ilegges i kombinasjon med straff for samme forhold. Rt. 2004 side 645 gjaldt en sak hvor skattyter ved forelegg var ilagt en bot for å ha unnlatt levering av pliktig selvangivelse. Ved beregningen av boten ble det tatt utgangspunkt i den til-

leggsskatten som ville blitt ilagt administrativt, dersom saken ikke var anmeldt. Til dette ble det lagt til et beløp tilsvarende den boten som skulle utmåles i henhold til interne, veiledende retningslinjer for straffutmåling. Høyesterett kom til at det ved fastsetting av bøtestraff for overtredelse av ligningsloven er anledning til å inkorporere tilleggsskatt i bøtestraffen, når straffesaken avskjærer adgangen til å ilegge tilleggsskatt.

Høyesterett viser til at en slik omlegging av bøtenivået generelt sett vil være forsvarlig, særlig når det tas i betraktning at det er tale om hva domstolene skal gjøre i en overgangsperiode inntil lovgiver har etablert en varig ordning med bakgrunn i blant annet Tilleggsskatteutvalgets utredning. Høyesterett peker også på at det ikke kan bli spørsmål om en fullstendig standardisering. Det må være en adgang til å justere for individuelle forhold, jf. straffeloven § 27, som bestemmer at når bot idømmes, bør det foruten til det straffbare forhold tas særlig hensyn til den dømtes formuesforhold og til hva han etter sine livsforhold antas å kunne utrede. Straffeloven § 27 setter derfor begrensninger for hvor «firkantet» straffutmålingen kan være.

I de tilfellene straffeforfølgningen (istedenfor ordinær og skjerpet tilleggsskatt) resulterer i at det bare ilegges en bot, er det etter departementets syn naturlig at den tilleggsskatten som ellers hadde blitt aktuell, inkorporeres i boten. Dette kan skje innenfor de rammer Høyesterett har lagt i ovennevnte dom. I de tilfellene straffeforfølgningen også resulterer i fengselsstraff, blir bildet mer sammensatt. Det er vanskelig å sammenligne fengselsstraff og en økonomisk sanksjon som tilleggsskatt. Ved skattesvik av en slik grovhet at fengselsstraff er på sin plass, anser departementet det som kriminalpolitisk heldig at fengselsstraffen normalt kombineres med en økonomisk sanksjon (bot) som tar utgangspunkt i unndragelsens størrelse og skyldgrad, men som eventuelt justeres ut fra mer spesielle omstendigheter og aktuell betalingsevne. Dette gjelder uansett om fengselsstraffen gjøres betinget eller ubetinget. Det forhold at avdekket skattesvik alltid fører til etterligning av for lite fastsatt skatt med renter, det vil si korrigering av den ulovlige tilstand, bør etter departementets oppfatning ikke tillegges særlig vekt i formildende retning ved straffutmålingen. Det samme gjelder det forhold at skattyteren eventuelt har disponert vinningen ved skatteunndragelsen, slik at han eller hun ikke har betalingsevne for den etterlignede skatten med renter.

Departementet vil følge med i anmeldelses- og straffutmålingspraksis, med sikte på om det kan bli behov for ytterligere tiltak i lovgivningen eller for-

valtningen for å oppnå et ønskelig reaksjonsnivå i grove unndragelsessaker.

#### *Valg av sanksjon*

Ved forsettlig eller grovt uaktsomme overtredelser av ligningsloven, skal ligningsmyndighetene velge mellom å ilegge tilleggsskatt eller anmelde forholdet. Hvilke saker som skal anmeldes, er nærmere regulert i ligningsmyndighetenes anmeldelsesinstruks, som er fastsatt av Skattedirektoratet. Det er også etablert rutiner for samarbeid med politiet i det løpende arbeidet med kontroll og sanksjonering av de lovbrudd som avdekkes. Etter departementets oppfatning bør utvelgelsen av de sakene som skal anmeldes, fortsatt forankres i anmeldelsesinstruksen og i et godt samarbeid med politiet.

Når det nå legges opp til at tilleggsskatt ikke skal ilegges i kombinasjon med straffeforfølgning for samme forhold, oppstår spørsmålet om det vil være mulig å skifte sanksjonsspor. Etter EMK P 7-4 inntretr forbudet mot gjentatt straffeforfølgning når den første forfølgningen er endelig. Dette gjelder uansett om det endelige vedtaket i denne første forfølgningen medfører domfellelse eller frifinnelse.

Departementet legger, som Tilleggsskatteutvalget, til grunn at forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i EMK P 7-4 ikke vil være til hinder for at ligningsmyndighetene, etter å ha arbeidet med en

konkret tilleggsskattevurdering uten å treffe vedtak, i stedet konkluderer med å anmelde forholdet. Dette gjelder selv om skattyter er varslet om at ligningsmyndighetene vurderer å ilegge ordinær eller også skjerpet tilleggsskatt. Derimot vil vedtak om ordinær tilleggsskatt, eventuelt med varsel om videre vurdering av vedtak også om skjerpet tilleggsskatt, gjøre anmeldelse uaktuelt. Et det først truffet vedtak om ileggelse av tilleggsskatt, eventuelt også skjerpet tilleggsskatt, gjenoppstår ikke adgangen til anmeldelse fordi om tilleggsskatten frafalles ved senere ligningsvedtak eller domstolsavgjørelse.

Det kan forekomme at påtalemyndigheten velger å ikke følge opp en anmeldt unndragelsessak, og i stedet sender den tilbake til ligningsmyndighetene. Påtalemyndigheten treffer da henleggelsesvedtak. Når slikt påtalevedtak treffes uten standpunkttagen til det mulige straffansvar, typisk ved henleggelse av kapasitetshensyn, foreligger det ingen endelig avsluttet forfølgning som stenger for annen forfølgning. Ved retur av saken kan ligningsmyndighetene da vurdere og eventuelt ilegge tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt, selv om dette først ble ansett uaktuelt på grunn av anmeldelsen. Også dersom påtalemyndigheten har henlagt saken etter bevisets stilling, må det antas at adgangen til å ilegge tilleggsskatt er i behold, jf. Rt. 2006 side 1563 med henvisninger til avgjørelser fra Den europeiske menneskerettsdomstolen.

## 13 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementets forslag til nye regler om tilleggsskatt mv. viderefører i stor grad gjeldende rett slik den praktiseres av skatteetaten.

Departementets forslag innebærer ingen konsekvenser for skattyternes opplysningsplikt. For skattyterne vil derfor departementets forslag kun ha konsekvenser ved brudd på opplysningsplikt om egne forhold. Departementet viser til gjennomgangen i kapittel 1.

For forvaltningen vil forslaget om utvidet bruk av unnskyldningsgrunner, jf. punkt 8.3.2, kunne medføre at dette unntaket påberopes i flere saker. Det kan derfor bli noe merarbeid i enkelte saker om tilleggsskatt.

Blant annet det strengere beviskravet ved ileggelse av skjerpet tilleggsskatt, jf. punkt 9.3, medfører at det i enkelte saker vil være behov for særskilt kompetanse. Det antas derfor at skattekontorene må legge noe ressurser i oppbygging av spisskompetanse på dette området.

I dag inneholder et vedtak om tilleggsskatt bå-

de endringsligningen og tilleggsskatten, uavhengig av om satsen er 30 eller 60 prosent. Det forsterkede skillet mellom tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt innebærer at skjerpet tilleggsskatt skal kunne ilegges i eget vedtak, og at dette vedtaket eventuelt kan påklages uavhengig av ligningen og tilleggsskatten, jf. punkt 9.3. Disse sakene vil være noe mer ressurskrevende for ligningsmyndighetene enn en tilsvarende sak er etter den gjeldende ordningen.

De foreslåtte ikrafttredelsesbestemmelsene vil også medføre at ligningsmyndighetene i en overgangsperiode må foreta to beregninger av tilleggsskatten i enkelte tilfeller. Dette vil føre til noe økte kostnader for skatteetaten.

På den annen side vil det strengere beviskravet for skjerpet tilleggsskatt innebære at skjerpet tilleggsskatt vil bli ilagt i færre saker enn antall saker med forhøyet tilleggsskatt etter dagens ordning.

Departementet antar at forslagene samlet sett vil ha begrensede administrative og økonomiske konsekvenser for ligningsmyndighetene.



## 14 Øvrige lovendringer

### *Ligningsloven*

Den som er ilagt tilleggsskatt med høy sats, kan i ti år deretter ikke tjenestegjøre som medlem av nemnd som nevnt i §§ 2-2 til 2-4, det vil si skatteklagenemnd, Riksskattenemnda, Oljeskattenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt, jf. ligningsloven § 2-5 bokstav f. Departementet foreslår at bestemmelsen videreføres for den som er ilagt skjerpet tilleggsskatt. Selv om ordlyden i bestemmelsen tilpasses de nye reglene om tilleggsskatt, legger departementet til grunn at regelen fremdeles vil omfatte dem som er eller blir ilagt tilleggsskatt med høy sats etter någjeldende § 10-4 nr. 1 annet punktum.

Det vises til forslag til endring i ligningsloven § 2-5 bokstav f.

### *Folketrygdloven og skattebetalingsloven*

I folketrygdloven § 24-4 tredje ledd annet punktum og skattebetalingsloven § 10-51 bokstav f er det vist til bestemmelsen om tilleggsskatt i ligningsloven § 10-2, som i dag hjemler både ordinær og forhøyet tilleggsskatt. Disse bestemmelsene bør etter departementets mening også omfatte skjerpet tilleggsskatt, som etter departementets forslag skal reguleres i ligningsloven § 10-5. Departementet forslår derfor at «§ 10-2» i disse bestemmelsene endres til «§§ 10-2 til 10-5».

Det vises til forslag til endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 24-4 tredje ledd annet punktum og lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 10-51 bokstav f.

## 15 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft 1. januar 2010 med virkning for saker som er tatt opp ved varsel om tilleggsskatt etter utgangen av 2009. For saker med tidligere varsel gjelder de tidligere regler. Det samme gjelder saker der opplysnings-svikten er begått før 2010, for så vidt samlet tilleggsskatt ville blitt høyere etter de nye reglene.

Finansdepartementet

tilrår:

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt).

---

Vi **HARALD**, Norges Konge,

stadfester:

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt) i samsvar med et vedlagt forslag.

---

## Forslag til lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt)

### I

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endring:

§ 10-51 bokstav f skal lyde:

- f) tilleggsskatt etter ligningsloven §§ 10-2 til 10-5, tilleggsavgift etter lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift §§ 64 og 73, lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 44, lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter § 3 og § 4 første ledd, lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter § 3, og tilleggsskatt etter tolloven § 16-10

### II

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 2-5 bokstav f skal lyde:

- f) enhver som i løpet av de siste ti år er ilagt *skjerpet* tilleggsskatt etter § 10-5.

### III

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 10-1 skal lyde:

§ 10-1 *Forsinkelsesavgift*

- Skattyter som leverer selvangivelse, næringsoppgave eller pliktig selskapsoppgave med vedlegg etter *leveringsfristen*, men før *tidspunktet for utlegg av skattelisten*, skal svare en forsinkelses-

avgift. Avgiften fastsettes på grunnlag av den samlede formue og inntekt ved ligningen. Avgiften skal være

- a) 1 promille av nettoformuen og
  - b) 2 promille av nettoinntekten når forsinkelsen ikke er over én måned,
  - c) 1 prosent av nettoinntekten når forsinkelsen er over én måned eller
  - d) 2 prosent av nettoinntekten når forsinkelsen er over tre måneder regnet fra de leveringsfrister som følger av § 4-7 og svalbardskatteloven § 4-4.
2. Avgiften skal ikke settes lavere enn 200 kroner og skal når forsinkelsen ikke er over én måned, begrenses oppad til 10 000 kroner. *Er forsinkelsen over én måned, begrenses avgiften oppad til 15 000 kroner.*
  3. Reglene under nr. 1 og nr. 2 kommer ikke til anvendelse når skattyterens forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak.
  4. Avgiften tilfaller statskassen.

§§ 10-2 til 10-5 skal lyde:

#### § 10-2 Tilleggsskatt

1. Skattyter som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller som har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, ilegges tilleggsskatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Som unnlatt levering av selvangivelse eller næringsoppgave, regnes levering etter tidspunktet for utlegg av skatteliste, jf. § 8-8.
2. Før tilleggsskatt fastsettes, skal skattyter gis et varsel med minst tre ukers frist for å uttale seg.
3. Tilleggsskatt kan fastsettes samtidig med utligningen av den skatt den skal beregnes av, eller ved en senere særskilt fastsetting. Tilleggsskatt kan ikke ilegges utenfor fristene i § 9-6.

#### § 10-3 Unntak fra tilleggsskatt

1. Tilleggsskatt fastsettes ikke når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak.
2. Tilleggsskatt fastsettes heller ikke
  - a) av riktige og fullstendige opplysninger som er forhåndsutfyllt i selvangivelsen,
  - b) når de uriktige eller ufullstendige opplysningene skyldes åpenbare regne- eller skrivefeil,
  - c) når skattyter frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt eller lagt til grunn tidligere, slik at det kan beregnes riktig skatt. Dette gjelder ikke hvis rettingen kan anses

fremkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som ligningsmyndighetene har fått fra andre. Tidligere ilagt tilleggsskatt faller ikke bort.

- d) når tilleggsskatten i alt vil bli under 600 kroner, eller
- e) når skattyter er død.

#### § 10-4 Sats og beregningsgrunnlag for tilleggsskatt

1. Tilleggsskatt beregnes med 30 prosent av den skatt som er eller kunne vært unndratt.
2. Formues- og inntektstillegg som gir grunn for å anvende tilleggsskatt, anses å utgjøre den øverste del av skattyters formue og inntekt.
3. Har skattyter et skattemessig underskudd, beregnes tilleggsskatten av den skatt som ville blitt utlignet på grunnlag av den unndratte formue eller inntekt. Det samme gjelder når den utlignede skatt er lavere enn den skatt som ville blitt utlignet på grunnlag av den unndratte formue eller inntekt.
4. Ved tidfestingsfeil beregnes tilleggsskatten av nettofordelen ved den utsatte beskatningen. Tidfestingsfeil foreligger i denne sammenheng når
  - a) de uriktige eller ufullstendige opplysningene har ført til en skattebesparelse som uten at det er nødvendig med nye opplysninger fra skattyter, ville ha ført til en tilsvarende skattebyrde i senere inntektsår,
  - b) skattyter selv har inntektsført inntekten eller unnlatt å fradragsføre kostnaden i senere inntektsår, før ligningsmyndighetene har tatt opp forholdet, eller
  - c) ligningsmyndighetene har tatt opp forholdet, men skattyter sannsynliggjør at inntekten uansett ville blitt inntektsført eller kostnaden fradragsført i senere inntektsår.

#### § 10-5 Skjerpet tilleggsskatt

1. Skattyter som forsettlig eller grovt uaktsomt har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller som har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, og som forsto eller burde forstått at dette kunne ha ført til skattemessige fordeler, ilegges skjerpet tilleggsskatt. Skjerpet tilleggsskatt kan bare ilegges i tillegg til tilleggsskatt etter § 10-2. § 10-3 nr. 2 gjelder tilsvarende.
2. Skjerpet tilleggsskatt kan fastsettes i eget vedtak samtidig med eller etter fastsetting av tilleggsskatt. § 10-2 nr. 2 og nr. 3 annet punktum gjelder tilsvarende.
3. Skjerpet tilleggsskatt beregnes med 30 eller 15

prosent av den skatt som er eller kunne vært unndratt. § 10-4 nr. 2 til 4 gjelder tilsvarende.

4. Skal skattyter for samme år svare skjerpet tilleggsskatt etter forskjellige satser, fordeles den skatt som skjerpet tilleggsskatt skal beregnes av, forholdsmessig etter størrelsen på den formue eller inntekt som de ulike satser skal anvendes på.

#### IV

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endring:

§ 24-4 tredje ledd annet punktum skal lyde:

For et slikt vedtak gjelder ligningsloven kapittel 9 om saksbehandling, §§ 10-2 til 10-5 om tilleggsskatt, og § 11-2 om søksmål fra det offentlige.

#### V

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2010.

Endringene under II trer i kraft 1. januar 2010, men likevel slik at reglene gjelder tilsvarende for enhver som i løpet av de siste ti år er ilagt tilleggsskatt etter § 10-4 nr. 1 annet punktum.

Endringene under III og IV trer i kraft 1. januar 2010 med virkning for saker som er tatt opp ved varsel om tilleggsskatt etter utgangen av 2009. For saker med tidligere varsel gjelder de tidligere regler. Det samme gjelder saker der opplysningssvikten er begått før 2010, for så vidt samlet tilleggsskatt hadde blitt høyere etter de nye reglene.









