



**Sentralskattekontoret
for storbedrifter**

Saksbehandler
Gaute Solheim

Deres dato
17 mars 2003

Vår dato
17 juni 2003

Telefon
69 24 42 63

Deres referanse

Vår referanse
03/165

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 OSLO

FINANSDEPARTEMENTET

19. JUN. 2003

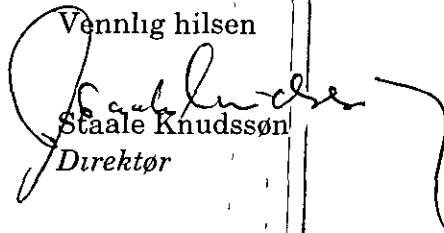
Saksnr.
Arb.nr.

03, 591 - 18

HØRINGSUTTALELSE NOU 2003:7 - TILLEGGSSKATT

Vi viser til høringsbrev av 17 mars 2003 hvor høringsfristen er satt til 17 juni 2003. Vedlagt følger kontorets høringsuttalelse samt kopi av kontorets vurderinger oversendt Skattedirektoratet i brev av 9 mai 2003.

Vennlig hilsen


Ståle Knudssøn
Direktør

for Vegard Kristiansen
Gaute Solheim

Kopi til Skattedirektoratet

2 Vedlegg

Postadresse
Postboks 5053
1503 Moss
sfs@skatteetaten.no

Kontoradresse
Dronningensgt 1
Org nr 971 249 080

Sentralbord
69244200
Telefaks
69244201

Innholdsfortegnelse

| | | |
|-------|--|----|
| 1 | Hovedpoeng | 2 |
| 2 | Faktiske forhold | 2 |
| 2 1 | Innledning | 2 |
| 2 2 | Typer av unndragelse | 3 |
| 2 2 1 | Innledning | 3 |
| 2 2 2 | Skjult skattegrunnlag | 3 |
| 2 2 3 | For gunstig forståelse av lov eller faktum | 4 |
| 2 2 4 | Dårlig kvalitets sikring | 5 |
| 2 3 | Samspillet mellom juridiske personer og medhjelpere | 5 |
| 3 | Behovet for egen enhet | 6 |
| 3 1 | Innledning | 6 |
| 3 2 | Faktorer som påvirker tilleggsskattebelastningen | 6 |
| 3 2 1 | Innledning | 6 |
| 3 2 2 | Saksbehandlers påvirkning | 6 |
| 3 2 3 | Saksyhengige faktorer | 6 |
| 3 2 4 | Skattyteravhengige faktorer | 6 |
| 3 2 5 | Nye skatteregimer | 7 |
| 3 3 | Samarbeid med tilsynsorgan | 7 |
| 3 4 | Forholdet til påtalemyndighetene | 8 |
| 3 5 | Særtrekk ved tilleggsskattesanksjonen | 8 |
| 3 5 1 | Lavere beviskrav | 8 |
| 3 5 2 | Uavhengig av overtrederens økonomi | 9 |
| 3 6 | Samspillet mellom ligning og sanksjon | 9 |
| 4 | Særlig om renter | 10 |
| 4 1 | Innledning | 10 |
| 4 2 | Kreditormora | 10 |
| 4 3 | Renteperiodens start | 10 |
| 4 4 | Avbrytelse av morarenter | 10 |
| 4 5 | Foreldelse av morarenter | 10 |
| 5 | Forslag | 11 |
| 5 1 | Tilleggsskatt | 11 |
| 5 2 | Renter | 11 |
| 5 3 | Lign 1 § 12-1 og 12-2, nytt siste(?) ledd om solidarisk ansvar for skatt | 11 |

1 Hovedpoeng

I dagens sanksjonssystem er tilleggsskatt den ene sanksjonsformen som benyttes for å oppnå tilstrekkelig kvalitet på selvangivelsen, uavhengig av forholdets art og skattyter. Differensieringen mellom ulike forhold skjer gjennom valg av proSENTSATS. Dette er foreslått videreført av tilleggsskatteutvalget.

Sentralskattekontoret er av den oppfatning at det er så betydelig variasjon både mellom innstillingen/normene til de skattyterne som skal styres gjennom sanksjonene og arten av handlinger som skal styres, at tilleggsskatt som det eneste virkemiddel ikke blir effektiv sanksjonsbruk. Vi vil innledningsvis nøye oss med å peke på at den personlige skattyter direkte har vinning av egne handlinger som gir for lav skatt, mens det for upersonlige skattytere ikke er en direkte kobling mellom den reduserte skattekostnaden og de handlende (ansatte og eksterne rådgivere) sin økonomi.

I samsvar med de synspunktene som gjøres gjeldende i NOU 2003 15 (Bot og bedring) vil Sentralskattekontoret hevde at det er grunn til å benytte et mer nyansert sanksjonssystem enn det eksisterende. Det foreslås en endring i nåværende sanksjonssystem basert på tre hovedmål:

- Sikre at sanksjonsbruken gjøres mer enhetlig og bedre prioritert, og at straffetruuselen blir reell også for medvirkere i grove skattesaker
- Kvalitet i selvangivelsen ut over det nivå som følger av Loffland-normen må bli fordelaktig for skattyter (Loffland-dommen statuerer at skattyter som har gitt ligningsmyndighetene grunn til å undersøke nærmere behandles likt med den som gir fullstendige opplysninger i selvangivelsen)
- Det er behov for en annen reaksjonsform enn bot (tilleggsskatt) for forhold der det ikke er utvist grov uaktsomhet

Kontoret er av den oppfatning at dette kan oppnås ved følgende sanksjoner:

- Straffebestemmelsene i lign 1 § 12-1 og § 12-2 tillegges ny bestemmelse der medvirker kan idømmes solidaransvar for den skatt, tilleggsskatt og renter som følger av forholdet. Det vises dessuten til de bemerkninger som er gitt tidligere til SKD
- Tilleggsskatt/bøter i samsvar med dagens tilleggsskattenivå avgrenses til forsett og grov uaktsomhet i hovedtrekk slik mindretallet i utvalget foreslo
- Morarenter som hovedregel for all skatt som følger av vedtak etter ordinær første fastsettelse, med en sats som ligger nærmere lovens morarenter enn dagens rente
- I de tilfeller skattyter har gitt tilstrekkelige opplysninger i selvangivelsen til at riktig skatt kan fastsettes, legges det ikke morarenter, fordi det da er statens prioritering som kreditor som er årsak til forsinkelsen og ikke skattedebitors forhold (kreditormora)

Et effektivt sanksjonssystem er etter Sentralskattekontorets syn dessuten avhengig av at man skiller skattefastsettelse og ileggelse av sanksjoner fra hverandre, slik at den forvaltningsmessige sanksjonering og informasjonsflyten til andre tilsynsorgan kan bli mer effektiv. Det foreslås derfor følgende endringer i den organisering og praksis for samhandling som eksisterer mellom statens ulike kontrollenheter:

- Sanksjonskompetansen legges til en annen enhet innenfor skatteetaten enn ligningskontoret
- Påtalemyndighetene kobles til skattesaken på et langt tidligere tidspunkt enn i dag
- Det etableres strukturert samarbeid mellom den enhet som har sanksjonskompetansen og tilsynsorganene for advokat- og revisjonsbevillinger for å bidra til et mer effektivt tilsyn med utøverne av disse samfunnsmessig viktige yrkene

2 Faktiske forhold

2.1 Innledning

Sentralskattekontoret savnet i NOU2003 7 en systematisk gjennomgang og analyse av flere faktiske forhold som for oss synes vesentlige med tanke på utforming av et effektivt sanksjonssystem. I NOU2003 15 er flere av disse forholdene, på generell form, nevnt som sentrale ved valg av sanksjoner. Nedenfor vil vi systematisere enkelte forhold som vi mener bør tillegges vekt ved utforming av et sanksjonssystem.

2.2 Typer av unndragelse

2.2.1 Innledning

For vår egen del har vi funnet det hensiktsmessig å dele forholdene i følgende tre grupper for videre analyse

- Pengestrømmen eller formuen holdes helt skjult for myndigheten (svarte inntekter eller formue), f.eks. ikke opplyse om eie av formue i utlandet. Myndighetene er uvitende om skattegrunnlagets eksistens
- Misvisende opplysninger om forhold rundt en kjent inntekt eller formue som leder til lavere skatt. Særlig i grenseområdet mellom to skatteregimer, f.eks. innenfor/utenfor deling eller rederiordning vil det kunne være store skatteutslag, men også for eksempel "optimistisk" forståelse av grensen mellom påkostning og vedlikehold. Myndighetene behandler skattegrunnlaget for gunstig i forhold til hva de faktiske forhold tilsier
- Dårlig kvalitetssikring av regnskap og selvangivelse leder til feil og mangler i selvangivelsen. Disse vil etter kontorets erfaring oftere i sum gå for lavt skattegrunnlag enn for høyt

Grensen mellom gruppene er ikke skarp. Når norsk skattyter ikke innleverer selvangivelse for eid eller kontrollert utenlandsk selskap, kan det skyldes en "optimistisk" forståelse av reglene for NOKUS. Andre skattytere har nettopp plassert skattegrunnlaget i denne type selskap for å hindre at ligningsmyndighetene får kunnskap om den.

Sentralskattekontoret er likevel av den oppfatning at man i kjernen av de tre gruppene møter meget forskjellige grupper skattytere vurdert ut fra bakgrunnen for at selvangivelsen blir misvisende. Den svarte økonomien er i det alt vesentlige et resultat av at man forsetlig søker å unndra et skattegrunnlag fra myndighetenes kunnskap. "Optimistene" har intet ønske om å begå lovbrudd, men ønsker heller ikke å betale mer skatt enn nødvendig. Dårlig kvalitet kan både være et utslag av bevisste valg eller manglende kontroll.

Mangelfulle eller ufullstendig regler for særskilte skatteregimer kan i seg selv virke stimulerende for skatteplanleggingen. Motsatsen er at skattytere må leve med en betydelig usikkerhet med hensyn til hvilke faktiske forhold som blir tillagt avgjørende vekt i vurdering av om et forhold faller innenfor eller utenfor særreglenes virkeområde.

Vi mener det vil være avgjørende for å sikre et godt beslutningsgrunnlag, at departementet i det videre lovarbeidet får foretatt en nærmere gjennomgang av de sakene der det er ilagt tilleggsskatt og de sakene som er anmeldt til påtalemyndighetene. Konkret kunnskap om dette vil gi høringsinstansene et betydelig bedre utgangspunkt for kvalifiserte synspunkt om sanksjonssystemet enn det som har vært tilfelle i nåværende fase av lovarbeidet.

2.2.2 Skjult skattegrunnlag

For de fleste grovt uaktsomme og de forsetlige delene av skatteunndragelsen, mener Sentralskattekontoret at likhetstrekkene med bedrageri er så store, at det savnes noen god begrunnelse for at de sanksjonsmessig skal behandles som annet enn bedrageri. Skillet mellom forfølgning av skattesaker og trygdesaker illustrerer dette godt.

For de upersonlige skattyterne gjør det seg gjeldende særlige forhold som tilsier at slike saker absolutt ikke bør få sin avslutning ved behandling i ligningsetaten. Grove unndragelser gjennom upersonlige skattytere skjer kun i den grad det er enkeltindivid som ønsker å medvirke til at dette kan skje. Slik medvirkning kan vanskelig tenkes uten at medvirkeren har egne økonomiske motiver for sine handlinger. De økonomiske fordelene kan dels bestå i at eksterne medvirker får oppdraget, og dermed vederlaget, fordi han medvirker, dels i at ansatte premieres eller tror de vil bli premiert for slik adferd. Situasjonen kan også være at den ansatte i tillegg er eier, eller at eier handler i genskap av å være styrets leder.

Fra rettspraksis og media tegnes et bilde der medvirkerne (som i realiteten ofte er hovedmennene) ikke er involvert i ett selskap og ett forhold, men i mange selskap hver med mange forhold. Ligningsetaten er innrettet på å fastsette riktig skatt for det enkelte selskap. Ligningskontorene har i liten grad kompetanse til selv å foreta seg noe overfor medvirkerne.

Etter Sentralskattekontorets vurdering kunne det gi bedre preventiv virkning dersom sanksjonene for denne type skatteunndragelse i langt større grad fulgte strafferettens spor, og i langt større grad rettet seg mot de personlige

medvirkere enn det selskapet som ble brukt som verktøy. Det er grunn til å tro at straff har sterkere styring på adferden til mennesker enn selskap. For skatteunndragelse er ikke pulveriseringsproblematikken så sannsynlig som for eksempel ved brudd på arbeidsmiljøbestemmelser eller forurensningslover. Sentralskattekontoret kan vanskelig se at skatteunndragelse i noe omfang skal kunne skje ved hjelp av anonyme feil.

Saksbehandlingstiden og bevissikring tilsier at det ikke kjøres et løp der man først avgjør skatten og vurderer bruk av tilleggsskatt og deretter sender saken ferdigbehandlet videre til påtalemyndighetene for eventuell strafferettslig oppfølging. Et meget viktig poeng her, som synes å ha vært oversett av tilleggsskatteutvalget, er straffelovens regler om foreldelse, se strl §§ 66 og 67 jfr lign 1 § 12-1 og -2. Det må tas ut siktelse for skattesvik senest 5 år etter at virkningen av forholdet inntrådte ved skattesvik som ikke er grovt. For grove skattesvik er foreldelsesfristen 10 år pga strafferammen på 6 år, jfr strl § 67, 1 ledd, 2 og 3 alternativ. Virkningen med tanke på skattesaker må antakelig anses for å ha inntrådt enten når opplysningene kommer frem eller når ligningen legges ut.

For grove skattesvik er det dermed tilnærmet sammenheng mellom fristen for ileggelse av tilleggsskatt og fristen for strafferettslig foreldelse. Alminnelig skattesvik er foreldet mer enn fem år før fristen for å varsle om tilleggsskatt løper ut.

Hensynet til almenprevensjon taler også med styrke for at sanksjonering skjer gjennom straffesak. Almenheten får i regelen ingen informasjon om at tilleggsskatt er brukt mot en skattesviker. Straffesaker får en helt annen publisitet. Den almenpreventive effekt av sanksjoner er et produkt av faktorene oppdagelsesrisiko og sanksjonens alvor. Vår personlige erfaring er at skattytere er atskillig mer tilbøyelige til å skryte i sin omgangskrets om hvor smarte de er, enn til å fortelle at de har blitt avslørt og ilagt tilleggsskatt. Kombinert med lovens absolutte anonymitet og taushetsplikt ved tilleggsskatt, er det vanskelig for systemet å produsere en god almenpreventiv virkning.

Fordelene ved administrativ forfølgning er i det alt vesentlige reduserte beviskrav og mindre ressurskrevende prosess. For skattyter er fordelene anonymitet om forholdet og en raskere saksbehandling. Vi drøfter nedenfor i kapittelet "Behovet for egen enhet" tiltak som kan bidra til at det blir en mer effektiv etterforskning og straffefølgelse ved skattesvik.

2.2.3 For gunstig forståelse av lov eller faktum

Skattyter står ofte overfor klassifiseringer av inntekter, formue eller fradrag der det beror på skjønsmessige vurderinger om de skal henføres til den ene eller andre art (for eksempel påkostning eller vedlikehold), og dette har betydning for årets skattebelastning. Skattyter har da to alternativ. Han kan fylle ut selvangivelsen basert på den gunstigste forståelsen av de relevante forhold, og gi supplerende opplysninger hvor ligningsmyndighetene gjøres oppmerksom på det tvilsomme spørsmålet. Han kan fylle ut selvangivelsen basert på den strengere forståelsen av forholdene, og i vedlegg be om at det vurderes om det er korrekt å ligne etter den gunstigste

Mellom regimer vil skatteeffekten kunne være særlig stor. Skauge-utvalget har lagt ned et betydelig arbeid knyttet til problematikken rundt delingsmodellen. Ofte er klassifiseringen avhengig av en sammenfatning og skjønsmessig vurdering av et betydelig faktum. Særlig i nye regimer vil det i stor grad være uklart hva som er de viktige faktiske momentene i helhetsvurderingen. Uten kunnskap om dette, vil det kunne være meget vanskelig for skattyter å se hvilke opplysninger som må til for at ligningsmyndighetene skal oppfatte opplysningene som tilfredsstillende i forhold til "uriktige eller mangelfulle".

Sentralskattekontoret er av den oppfatning at ved introduksjon av nye regimer, der verken skattyter eller ligningsmyndigheter i forkant har en klar oppfatning av hva som vil vise seg å være de avgjørende faktiske forhold, gjør seg gjeldende særlige hensyn som bør vektlegges ved valg av sanksjonsbruk. Ivaretagelse av disse hensynene kommer vi tilbake til nedenfor i drøftelse av hvordan sanksjonskompetansen bør organiseres.

Grensen mellom arbeidstaker og næringsdrivende er et annet eksempel på samme type problemstilling der en helhetsvurdering av en lang rekke faktiske forhold er avgjørende for utfallet. Vi kan illustrere dette med en advokat som er styreleder i et aksjeselskap. Alternativene er at et arbeid utenom forberedelse og møteledelse enten blir ansett som advokatnærings salg av tjenester, eller som utført av styrets leder for særskilt godtgjørelse og skattemessig behandlet som lønnet arbeid.

Sentralskattekontoret mener at det helt sentrale i et vellykket sanksjonssystem overfor denne gruppen skattytere må være at det må lønne seg å gi opplysninger som er noe mer omfattende og presise enn det som i dag er grensen for anvendelse av tilleggsskatt, jfr normene for dette slik de er trukket opp i domspraksis (Loffland

m fl) Sett fra vårt ståsted er det betydelig forskjell mellom sannsynligheten for at feil blir korrigert dersom skattyter akkurat er innenfor det man kan kalle Loffland-normen (grunn til å undersøke nærmere) sammenlignet med en skattyter som med noen få presise setninger har angitt hvilke(t) forhold som kan være gjenstand for tvil

Kontoret ser store forskjeller i kvaliteten på opplysningene fra konsern til konsern. Forskjellene er i stor grad permanente over tid. Tilsvarende forskjeller registrerer vi i skattyters adferd når vi tar opp identifiserte problemstillinger gjennom spørsmål om tilleggsopplysninger. Også her er det til dels betydelige forskjeller mellom konsern (og advokater) med hensyn til kvaliteten på de opplysninger som returneres, selv om ingen uaktsomt har trådt over grensen for å ha gitt unikt eller ufullstendige opplysninger. Dette medvirker generelt til at samme sakstype hos to skattytere kan få svært ulik saksbehandlingstid. Det blir da en realitet at lojale og samarbeidende skattytere får skattebelastningen på et tidligere tidspunkt enn de mer motstrebende. De som bevisst posisjonerer seg tett på Loffland-normen får dermed, i alle fall som gruppe, fordeler både i form av lavere oppdagelsesrisiko og senere betaling.

Overfor den motstrebende delen av skattyterne mener Sentralskattekontoret at renter synes å ha klare fordeler som sanksjonsmiddel. En vil nedenfor gå nærmere inn på utformingen av rentereglene.

2.2.4 Dårlig kvalitetssikring

Kontoret har hatt flere eksempler på at det hos skattytere er til dels svært mangelfull kvalitetssikring av de opplysninger selvangivelsen bygger på eller de opplysninger som supplerer selvangivelsen. I et tilfelle som ble behandlet i ligningsnemnda anførte skattyter til sitt forsvar at de i lengre tid hadde vært klar over at de ikke brukte nok ressurser på å kvalitetssikre tall og opplysninger i selvangivelsen, men at de nå hadde tatt skritt for å rette på det. Dette ble av ligningsnemnda vurdert som bevisst uaktsomhet, og konkret vurdert som så grovt at det tilsa bruk av 45% tilleggsskatt. Vedtaket ble ikke påklaget.

I kompliserte konsern kreves det betydelige ressurser for å sammenstille de opplysningene som kreves for riktig ligning. Innenfor kraftbeskatning har kontoret et enkelt selskap som må levere et vedlegg til selvangivelsen på ca 600 sider tettskrevet med skriftstørrelse 10. Dette er kostbart for selskapet, og ligningskontorene er helt avhengig av at skattyterne gjør et grundig arbeid for at ligningskontrollen og ansettelsen skal bli overkommelig. De samme forhold gjør seg gjeldende her med tanke på at skattyter ikke får noe igjen for innsats som letter kontroll og vurderinger.

2.3 Samspillet mellom juridiske personer og medhjelpere

Et selskap kan ikke handle selv. Det er alltid en fysisk person som foretar de valg og utfører de handlinger som tillegges selskapet. Skatteunndragelse og skattesvik inneholder de elementer som kjennetegner et bedrageri i den alminnelige straffeloven. Ved de strafferettslige bedrageri går man utenom selskapsformen rett på de fysiske personene som har benyttet selskapet som et virkemiddel i bedrageriet. Medvirkere til bedrageri vil i regelen alltid bli holdt ansvarlige for det økonomiske tap som oppstår.

I de grovere sakene der selskap er benyttet som virkemiddel for å gjennomføre skattesviket, vil eieren regelmessig være involvert som medvirker eller som den direkte handlende med tanke på mottak av ulovlig utbytte.

Slike saker ender svært ofte med at selskapet går konkurs. Skattekravet vil være prioritert, og få dekning foran øvrige kreditorer som ikke har sikret seg særskilt dekningsrett. Prioriteringsreglene har gode grunner for seg og bør opprettholdes. For de øvrige kreditorer vil dette både realøkonomisk og følelsesmessig oppleves som at de betaler skatten for skattesvikeren. En har i dag ingen enkel måte å gjennomskjære selskapsformen på når kreditorer lider tap som følge av bedrageri som har den særskilte formen skattesvik og sanksjonen er ilagt som tilleggsskatt.

Sentralskattekontoret mener sterke, reelle hensyn taler for at medvirkere blir gjort solidaransvarlige for skattegjeld som oppstår som følge av de forhold de domfelles for. Ved konkurs vil staten da kunne velge å inn drive skatten hos medvirkerne, og frigi dekningsmulighet for de øvrige kreditorene.

Oftest vil en straffesak først være rettskraftig avgjort etter at bobehandlingen er innstilt. Bestemmelsen bør derfor utformes slik at staten har anledning til å innkreve skattegjelden knyttet til det straffbare forholdet i sin helhet hos de personer som blir domfelt, og at boet tilbakeføres det beløp staten allerede har mottatt som dividende. Beløpet kan da etterutloddet til de øvrige kreditorene. En vil da kunne sikre at de øvrige kreditorene ikke må bære det økonomiske tapet mens domfelte medvirkere har sine formuer beskyttet av ansvarsformen til

skattesubjektet I enkelte tilfeller vil kreditorene kunne se seg tjent med å stille midler til disposisjon for boet for å få dokumentert det nødvendige strafferettslige ansvar for medvirkere

3 Behovet for egen enhet

3.1 Innledning

Sentralskattekontoret konkluderer med at argumentene som taler for å skille kompetansen til å fastsette inntekt og formue fra kompetansen til å sanksjonere overtredelse av ligningsloven er klart sterkere enn argumentene som taler for å opprettholde dagens system. Vi går nedenfor gjennom faktorer som med eksisterende organisering medfører risiko for svak rettssikkerhet, særlig i form av fare for manglende likebehandling. Det pekes videre på at noe mer sentralisering av sanksjonskompetansen kan bidra til at man får bedring av samsillet med andre sanksjonsmyndigheter. Dette gjelder både tilsynsmyndigheter og påtalemyndighetene. Til sist blir en del av særtrekkene ved tilleggsskatteinstuttet trukket frem sammenlignet med hva som gjelder ved annen straffeforfølgelse.

Det er også tatt med en kort skisse av mulig organisering av saksbehandlingen. Den viser etter Sentralskattekontorets syn at de nye databaserte saksbehandlingssystemene i stor grad fjerner en rekke av de klare ulempene som adskilt kompetanse hadde medført under det eksisterende saksbehandlingssystemet.

3.2 Faktorer som påvirker tilleggsskattebelastningen

3.2.1 Innledning

Det er en rekke faktorer utenom de rene materielle forholdene hos en skattyter som påvirker sannsynlighet for og nivå på den tilleggsskatt som ilegges. De er her gruppert i fire. Forhold knyttet til den enkelte saksbehandler, forhold knyttet til saken, forhold knyttet til skattyter og de særlige problemer som knytter seg til innføring av nye skatteregimer. Sentralskattekontoret mener å kunne påvise at det eksisterer forhold som tilsier en betydelig risiko for manglende likebehandling langs alle de vurderte aksene. En mener videre å kunne påvise at vesentlige deler av denne risikoen er systemavhengig.

3.2.2 Saksbehandlers påvirkning

Skattyters saksbehandler på ligningskontoret har full diskresjonær kompetanse på en rekke punkt som kan medføre store forskjeller i både betalbar skatt og tilleggsskatt. For det første vil saksbehandlerens egen subjektive opplevelse og forståelse av de opplysninger skattyter gir i selvangivelsen eller vedlegg ha en betydelig innflytelse på sakens senere forløp. Saksbehandlere med bred bransjekunnskap vil forstå mer. Mindre kunnskap vil i regelen tilsa større fare for at saksbehandler ikke forstår betydningen av den opplysningen som er gitt. Dette vil igjen tilsa økt sannsynlighet for at dette blir en sak om mangelfulle opplysninger.

Når saksbehandler har iverksatt nærmere undersøkelse om et forhold, og dette er en feil som har preget selvangivelsen i alle år, er det i stor utstrekning saksbehandler som foretar et valg over hvor mange år tilbake i tid man reiser endringssak. Slike valg på individnivå vil gi store utslag i resultatet for skattyter.

Et tredje forhold som påvirker resultatet er hvilke fakta saksbehandler fokuserer på under saksbehandlingen. Er saksbehandler i hovedsak tilfreds når han har det han trenger for fastsettelse av riktig inntekt og formue, vil det ofte være uavklart hvilken skyldgrad som er utvist, ut over at det er konstatert minst uaktsomhet.

3.2.3 Saksavhengige faktorer

Sentralskattekontoret vil basert på egne erfaringer anta at man alment kan legge til grunn at komplisert faktum eller jus reduserer risikoen for ilegging av tilleggsskatt, i alle tilfelle dersom skattyter ikke fullstendig har utelatt enhver opplysning. En komplisert fremgangsmåte i en transaksjon som skal bedømmes etter vanskelig jus vil uvergelig føre til større usikkerhet hos saksbehandler mht om det var mangelfulle opplysninger i selvangivelsen.

Også her antar vi at organisering av sanksjonsvurdering i en egen enhet vil kunne gi en mer ensartet vurdering.

3.2.4 Skattyteravhengige faktorer

De skattytere som lignes ved Sentralskattekontoret er nesten uten unntak løpende bistått av enten ekstern eller intern advokat. Det er sjelden at varsel om tilleggsskatt besvares av andre enn advokat. Denne vil ofte også ha

vært involvert i rådgivning på et tidligere tidspunkt. Disse skattyterne vil ofte helt fra før disposisjonstidspunktet ha meget klart for seg hva de kritiske faktiske forhold er mht skattemessige konsekvenser.

Et annet forhold er at det eksisterer skriftlig dokumentasjon av den tvil som eksisterte og de overlegninger som ble gjort før skattyter disponerte, og tilsvarende fra når han senere utarbeidet selvangivelsen. I enkelte tilfeller har skattyter opplyst at han hadde fått skatteforholdet vurdert av tre uavhengige advokater før selvangivelsen ble skrevet.

Dette står klart i motsetning til det store flertall av personlige skattytere og mindre virksomheter. For det store gross av skattytere er faglig bistand noe som eventuelt skaffes etter at ligningsmyndighetene har reist sak. Også da er det bare for meget vesentlige forhold målt i prosent av brutto inntekt, at det vil være forsvarlig å betale for eksternt hjelp. Etter kontorets syn innebærer dette en meget klar risiko for utilsiktet forskjellsbehandling dersom sanksjonene ikke kontrolleres av et organ som er særskilt godt skolert i de vilkårene for tilleggsskatt som har mer strafferettslig karakter. Det vises også til drøftelsen nedenfor om særtrekkene ved straffearten tilleggsskatt, og de ekstra kvalitetskrav til kompetent saksbehandling som disse forholdene tilsier.

For skattytere med mindre inntekter skal det være betydelige fravikelser målt i prosent av inntekt før skattebeløpet overstiger kostnadene ved å engasjere kompetent skatterettslig assistanse, enten dette er revisor eller advokat. Skattelovgivningen er komplisert. For en rekke problemstillinger vil det ikke være mulig for skattyter å ha noen kvalifisert oppfatning om det eksisterer annet relevant faktum enn det ligningsmyndighetene konkret etterspør.

Det er derfor grunn til å tro at skattytere med svakere økonomi som gruppe har større risiko for at det fattes vedtak om tilleggsskatt uten at det totale faktum knyttet til saken tilsier det. Med sannsynlighetsovervekt som bevisskrav i forvaltningen, har man i mange saker liten margin for at mangler i faktum kan gi feil resultat, særlig ved skjønnsmessige bedømmelser. Selvangivelsesprinsippet fører i større grad til svekkelse av rettssikkerheten til de ressursvake enn de ressurssterke gruppene av skattytere.

Det vil etter Sentralskattekontorets syn være langt enklere å etablere en kultur for den gode inkvisitoriske prosess som er nødvendig for å ivareta skattyters rettssikkerhet ved ileggelse av straff innenfor en egen enhet, enn innenfor en enhet som er så sterkt forankret i selvangivelsesprinsippet som ligningskontorene.

3.2.5 Nye skatteregimer

Ved etablering av særskilte skatteregimer vil det uvergerlig oppstå en grense, der det på den ene siden er høyere skattebelastning enn på den andre. En ting er at enkelte skattytere vil søke å høste fordeler på begge sider, og derfor manøvrerer seg tett inn på grensen. En ganske annen etter vårt syn er at når et skatteregime innføres, så vil det være en rekke allerede etablerte økonomiske forhold som befinner seg i grenseland. Sentralskattekontoret har særlig erfaring med to særskilte skatteregimer, rederi og kraft. Vi konstaterer at en rekke spørsmål i begge regimer ble regulert av lovbestemmelser som åpnet for ulike konklusjoner om et forhold, avhengig av hvilke faktiske forhold en mente var mest avgjørende.

I slike tilfeller er det svært vanskelig for skattyter å ha noen klar formening om hvilket faktum (opplysning) som må tas med i selvangivelsen for at ligningsmyndigheten skal forstå at det er en klar mulighet for at forholdet skal ha en annen skattemessig behandling enn det skattyter selv har lagt til grunn i selvangivelsen. Når sakene har fått sin endelige løsning i domstolene, blir det imidlertid synlig for enhver hvilke faktiske opplysninger som er avgjørende og følgelig må nevnes for å unngå uriktige eller ufullstendige opplysninger.

En mer sentralisert organisering av sanksjonskompetansen vil etter Sentralskattekontorets syn gjøre det enklere gjennom prioriteringer og valg å unngå at skattytere ilegges tilleggsskatt basert på slike former for etterpåklokskap.

3.3 Samarbeid med tilsynsorgan

Sentralskattekontoret har ved enkeltstående anledninger erfart at revisorer aksepterer regnskapsføring helt i grenseland av hva som kan kalles aktsomt, og der det neppe finnes annen forklaring enn skattevirkningen på hvorfor det ikke er ført etter det mest nærliggende alternativet. Kontoret har også eksempler på faktafremstillinger fra advokater der det balanseres mellom det upresise og det uriktige. Fra rettsreferater og fagtidsskrifter tilflyter kunnskap om yrkesutøvere og bevilgingsinnehavere innenfor begge bransjer som strekker seg lenger enn det tilbørlige for å oppfylle klientenes ønsker.

Det er generelt slik at sannsynligheten for at en som er identifisert som normbryter i ett tilfelle med større sannsynlighet har foretatt flere tilsvarende normbrudd, enn en tilfeldig valgt person. Dette er i alle tilfelle med sikkerhet fastslått for vinningskriminalitet i en rekke undersøkelser. En mer strukturert informasjonsflyt fra ligningsmyndighetene til tilsynsorganene vil derfor med stor sannsynlighet bidra til å styrke tilsynsmyndighetenes evne til å identifisere de, antakelig svært få, profesjonsutøvere som utnytter sin bevilling til å medvirke til unndragelser.

Det er et betydelig skritt mellom forhold som burde vært påtalt og de som rettferdiggjør en tiltale. Tilsynsorganene for advokater og revisorer fyller allerede dette gapet. Disse yrkesgruppene vil i en del sakstyper være nødvendige aktører i de handlinger som tilsammen utgjør en skatteunndragelse.

Sentralskattekontoret er av den oppfatning at det bør etableres en mye mer nøytral informasjonsutveksling enn den som eksisterer i dag. Dagens system betinger i praksis at ligningsmyndighetene på forhånd har konkludert med at forholdet er så graverende at man må rapportere det til tilsynsmyndighetene. Ved en mer sentralisert organisering av sanksjonskompetansen i skatteetaten, vil det etter Sentralskattekontorets oppfatning kunne bli betydelig lettere å skape rutinemessig utveksling også av de saker der tilsynsmyndighetene vil reagere på mildeste måte.

Med bakgrunn i den medieomtale som Kredittilsynets tilsynsaktivitet med revisorbransjen har ført til det siste halvåret, mener vi trygt å kunne hevde at også risikoen for de mildere reaksjonene vil påvirke adferden i bransjen.

3.4 Forholdet til påtalemyndighetene

Det er meget krevende både å samle bevis for at det er begått skattesvik og å fremstille dette på en forståelig måte for domstolene. Fra en sak oppstår som ligningssak til den kan føres for domstolene vil det måtte gå en viss tid. Den kompetanse som er nødvendig i påtalemyndigheten for å håndtere slike saker er sterkt etterspurt ellers i samfunnet, slik at det alltid vil være en betydelig risiko for at en sak må videreføres av en annen enn den som opprinnelig startet den. Her er det fare for betydelige effektivitetstap.

Sentralskattekontoret antar sentraliserte sanksjonsenheter i ligningsetaten vil gjøre det mulig å få organisert samarbeidet med påtalemyndighetene på en mer effektiv måte enn i dag. Med en særskilt sanksjonsenhet vil det være enklere å etablere kompetanse på hvilke sakstyper som typisk tilsier at politiet kobles inn på et tidlig tidspunkt. Det vil også være enklere å få organisert en arbeidsdeling og et samarbeid som i stor grad eliminerer behovet for å utrede samme side av forholdet to ganger.

Uten håndfast empiri å vise til, mener vi å kunne konstatere at det sjelden forekommer noen systematisk skatteunndragelse knyttet til næring uten at det samtidig foreligger brudd på regnskapslovgivningen. Mange av disse bruddene vil bevismessig være mye enklere temaer enn selve skattesvikproblematikken. Prevensjonsmessig er det trolig mindre vesentlig om skattesvikene domfelles for den ligningsmessige eller den regnskapsmessige siden av forholdet. Sentralskattekontoret antar særskilte sanksjonsenheter i ligningsetaten vil medføre en større kompetanse til å henlede påtalemyndighetenes oppmerksomhet til de sakene der det uten for omfattende bevisførsel er mulig å nå frem med en straffereaksjon for overtredelse av regnskapsloven.

Det bør også vurderes om det bør innføres solidaransvar for ilignet skatt tilsvarende det som er foreslått som endring i lign 1 § 12-1 og § 12-2 ved domfellelse etter regnskapsloven § 8-5 dersom det i dommen er lagt til grunn skatteunndragelse som særlig skjerpene omstendigheter.

3.5 Særtrekk ved tilleggsskattesanksjonen

Sentralskattekontoret mener det er to vesentlige særtrekk ved sanksjonen tilleggsskatt som tilsier at den ikke benyttes på de lavere skyldgradene.

- Beviskravene langt svakere enn straffesak
- Sanksjonens størrelse er uavhengig av overtrederens økonomiske situasjon

3.5.1 Lavere beviskrav

Når sanksjonsnivået for alminnelig uaktsomhet ligger så tett opp til nivået som benyttes for forsettlige forgåelser, mener Sentralskattekontoret at det inntrer enkelte misforhold knyttet til beviskravene. Det er etter vårt syn betenkelig at man kan illegge en skattyter en økonomisk straff på halvparten av det en forsetlig overtredelse ville medført, basert på beviser som er langt svakere enn det som ville vært nødvendig for en domfellelse for forsetlig skatteunndragelse.

Dette er en systematisk svakhet knyttet til å benytte samme sanksjon både mot de milde og de grove former for subjektiv skyld. Etter Sentralskattekontorets syn er dette et forhold som med styrke taler for at tilleggsskatteinstutttet ikke benyttes for de mildere skyldgrader.

3.5.2 Uavhengig av overtrederens økonomi

Ved sanksjonsutmåling som følger straffeloven er gjerningsmannens økonomi et sentralt moment ved fastsettelse av økonomiske sanksjoner (bøter). Årsaken er likhetstankegangen – straffen skal merkes like godt for like forhold uavhengig av inntekt. Det er enkelte unntak fra dette som i hovedsak knytter seg til mindre alvorlige forhold med lave bøtenivåer, f.eks. trafikkforseelser.

Tilleggsskatt utmåles helt uavhengig av økonomisk evne hos skattyter, og ileggelse av tilleggsskatt er ansett som et forhold som i alminnelighet begrenser muligheten til ettergivelse pga. dårlig skatteevne. Selv om Sentralskattekontoret ikke har direkte erfaring med personlige skattytere der slike ting særlig vil være relevant, finner vi det betenkelig at man ved forvaltningsvedtak skal ilegge straff for mildere skyldgrader med utmålingsregler som er betydelig mer nådeløse overfor overtrederen enn det som benyttes innenfor strafferetten.

Så vidt vites er det ingen andre strafferegler der man ved utmåling for uaktsomme forhold stiller seg likegyldig til om sanksjonen medfører fullstendig ruin for en familie. Dette er et moment som taler for at de lavere skyldgrader ikke bør omfattes av tilleggsskattereaksjonen.

3.6 Samspillet mellom ligning og sanksjon

Den åpenbare fordelene med dagens organisering av sanksjonskompetansen er saksbehandlingstiden og at skattyter kun må forholde seg til en beslutningsenhet. Sanksjonen vil i regelen bli vedtatt sammen med fastsettelsen av inntekten. Et skille mellom ligningskompetanse og sanksjonskompetanse fører til samtidigheten forsvinner, og man vil nødvendigvis få sanksjonen etter at ligningen er fastsatt. Er saksbehandlingen organisert slik at sanksjonen kommer lenge etter fastsettelsen, vil dette være et viktig argument for å beholde sanksjonskompetansen samme sted som ansettelsen. Flyttes sanksjonskompetansen til en annen enhet enn ligningskontoret, vil skattyter også måtte forholde seg til denne enheten.

Slik ligningsarbeidet har blitt utført frem til og med ligningen av inntektsåret 2002, ville disse to forholdene samlet tale med betydelig styrke for den nåværende ordningen. Fra og med ligningen av inntektsåret 2003, vil ligningen være basert på et nytt saksbehandlingssystem som er basert på elektronisk innlevering av opplysningene fra skattyter.

Alle viktige saksbehandlingstiltak vil bli registrert i datasystemet. Dette åpner for samhandling og parallell saksbehandling som hittil i praksis har vært utenkelig. Innenfor det nye systemet vil en egen sanksjonsenhet umiddelbart ha tilgang til de samme opplysninger og dokumenter som ligningskontoret, uavhengig av eventuell kommunikasjon fra ligningskontoret. Det vil derfor være mulig å ha en sanksjonsenhet som kan utøve sin kompetanse basert på samme saksgrunnlag som ligningsenheten.

Det tidligste tidspunktet det er aktuelt å vurdere spørsmålet om sanksjon er når skattyter varsles om fravik eller endring. Et dokument med et slikt innhold vil være synlig i saksbehandlingssystemet. Sanksjonsenheten vil derfor løpende kunne vurdere de varsler som sendes skattyterne, og foreta valg av hvilke som tilsier oppfølging som mulig sanksjonssak.

På samme måte som ligningskontorene i det nye saksbehandlingssystemet kan kjøre automatiske tester for utskilling av skattytere basert på bestemte kontrollkriterier, vil en sanksjonsenhet kunne kjøre egne prioriteringsutvelgelser av varslede fravik eller endringer. En slik fremgangsmåte vil etter det vi kan se kunne lede til en utvelgelse og forfølging som skaper en mer enhetlig praksis for sanksjoner enn det det er grunn til å tro at vi har i dag.

Sentralskattekontoret vil ikke utdype dette forholdet videre. De mer organisatoriske og administrative grepene må få sine detaljerte løsninger etter lovprosessen. Det sentrale poenget er at nye saksbehandlingsverktøy i stor grad fjerner ulemper som en tidligere ville hatt med et todelt system. Utnyttet på en god måte, vil de moderne løsningene medføre at saksfremdriften og belastningen på skattyter ved skille ligning og sanksjon ikke blir urimelige.

4 Særlig om renter

4.1 Innledning

Sentralskattekontoret er av den oppfatning at et godt utformet renteelement knyttet til skattebetalingen i stor grad vil kunne redusere behovet for å legge straffesanksjoner for de lavere skyldgrader. Med riktig utforming vil rentemekanismen også kunne gjøre det fordelaktig for skattyter å oppfylle sin del av det nødvendige arbeidet så raskt som mulig. Utformingen tar derfor både sikte på å gjøre det økonomisk ulønnsomt å ha levert selvangivelser som gir et misvisende bilde av skattyterens økonomiske forhold, og skape stimuli til å få saksforhold avklart så raskt som mulig når ligningsmyndighetene tar opp saker.

De sentrale elementene i forslaget er en morarente som løper fra forfall av skatt ved ordinær ligning til det fattes vedtak om endret ligning. Renten settes til to prosentpoeng under lovens rente ved forsinket betaling. Renten foreldes etter tre år tilsvarende de vanlige regler om foreldelse. Dette ivaretar hensynet til at skattyter ikke skal få et skattekrav som står i åpenbart misforhold til sin økonomi. Rentebelastningen stanser senest tre måneder etter at ligningskontoret fikk fullstendige opplysninger til å avgjøre saken.

4.2 Kreditormora

Ligningsloven bygger på prinsippet om at det er skattyter som fremlegger det nødvendige faktum, og ligningsmyndighetene som fastsetter de skattemessige konsekvensene av dette faktum. Tydeligst kommer dette til uttrykk i lign 1 § 4-3 nr 1, 2 pkt.

"Skattyter plikter ikke å føre opp beløp for poster som må ansettes ved skjønn, men skal gi de opplysninger som er nødvendige for at ligningsmyndighetene kan fastsette beløpet."

Når skattyter har gitt ligningsmyndighetene både påvisning av en problemstilling og det faktum som er nødvendig for å foreta en korrekt skattemessig bedømmelse av forholdet, er det skattemyndighetenes prioritering av ressursene som er avgjørende for hvor lang tid det tar før et eventuelt skattekrav blir presentert. Det er ikke naturlig å rentebelaste en debitor når det er forhold hos kreditor som er årsak til at betalingen drar ut i tid.

Så lenge skattyter ikke har oppfylt plikten i lign 1 § 4-3 nr 1, 1 pkt om å gi de opplysninger som er nødvendige for å fastsette riktig skatt, er det naturlig at han bærer konsekvensene av saken drar ut i tid.

4.3 Renteperiodens start

Dersom skattyter hadde oppfylt sin selvangivelsesplikt fullt ut etter lign 1 § 4-3 nr 1, 1 pkt, ville han mottatt et skattekrav kort tid etter den inntektsfastsettelsen som skjer etter innlevering av selvangivelsen. Denne har forfall noen uker etter utlegg av ligningen. Sentralskattekontoret mener dette forfallstidspunktet er det naturlige tidspunkt å la morarentene starte å løpe. Skattyter sitter da med den alminnelige konsekvens en debitor løper når en betalingsforpliktelse ikke er oppfylt ved forfall.

4.4 Avbrytelse av morarenter

Morarentene foreslås stanset tre måneder etter at ligningskontoret har mottatt opplysninger som er tilstrekkelige til å fatte et forsvarlig vedtak. Dersom skatteetaten har organisert arbeidet slik at saksbehandlingen krever lenger tid, er det urimelig å la skattyter bære byrden for det. Tilsvarende dersom staten finner de relevante skjønnstemaer eller regeltolkninger så kompliserte at det ikke er mulig å få frem konklusjonen raskere. Det er vanskelig å finne argumenter for at skattyter skal bære byrden av at staten har gitt et regelverk som staten trenger tid for å praktisere.

4.5 Foreldelse av morarenter

Forslaget inneholder en bestemmelse om at morarenter foreldes etter tre år. Rentene vil etter tre år, ved sats 10 % p a, bli rundt 35 % av den ikke betalte skatten. Det er da lagt vekt på de samme hensyn som de alminnelige foreldelsesreglene er begrunnet i. Bestemmelsen har også støtte i betraktninger om at den samlede økonomiske belastning ikke bør være så stor at den medfører fare for å overstige husholdningens økonomiske bæreevne.

Foreldelsen avbrytes ved at forholdet "tas opp", jfr fristregelen i lign 1 § 9-6 nr 1.

5 Forslag

5.1 Tilleggsskatt

Lign 1 § 10-2 nr 1, endret første punktum

Skattyter som forsetlig eller grovt uaktsomt i selvangivelsen, næringsoppgaven, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring til ligningsmyndigheten gir uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstår eller bør forstå at dette kunne lede til fastsetting av for lav skatt, skal ilegges tilleggsskatt som fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne vært unndratt

Ny bestemmelse som nytt nr 7

Tilleggsskatt etter denne bestemmelse fastsettes etter vedtak av fylkesskattekontoret Fylkesskattekontoret åpner sak om tilleggsskatt når det finner grunn til det i de registrerte opplysninger om skattyter eller etter særskilt henvendelse fra ligningskontoret

Lign 1 § 9-2 nr 1, ny bokstav d, (nåværende bokstav d blir bokstav e), klage over ilagt tilleggsskatt

Til fylkesskattenemnda over fylkesskattekontorets vedtak om tilleggsskatt,

5.2 Renter

Flertallets forslag, men med 10% p a

I tillegg

Det svares renter for ilagt skatt fra den dato skatten for inntektsåret forfaller til betaling etter ordinær ligning Rentesatsen er 10 prosentpoeng lavere enn lovens renter for forsinket betaling

Rentene avbrytes av ny ansettelse, men ikke senere enn 3 måneder etter at ligningsmyndighetene fikk de nødvendige opplysninger for å vurdere forholdet riktig

Renter foreldes etter tre år Foreldelse avbrytes når fristen etter § 9-6 avbrytes

Dersom skattyter i selvangivelsen har gitt opplysninger som alene er tilstrekkelig til å fastsette riktig inntekt, og henledet ligningsmyndighetenes oppmerksomhet til den relevante problemstilling, faller kravet på morarenter bort Samme gjelder når skattyter underretter ligningskontoret om feil i tidligere års selvangivelse, og det ikke skjer i tilknytning til kontrolltiltak eller andre særegne forhold Bortfall av morarenter som nevnt skjer etter vedtak ved ligningskontoret Vedtaket kan påklages uavhengig av ligningen for øvrig

5.3 Lign.l. § 12-1 og 12-2, nytt siste(?) ledd om solidarisk ansvar for skatt.

Den som domfelles for medvirkning kan ilegges betalingsansvar for skatt som ikke betales ved forfall

Staten kan ved konkurs hos skattyter velge å innfordre skatten fullt ut hos solidarskyldnerne i stedet for boet, også når det allerede er utbetalt dividende Er det utbetalt dividende, tilbakeføres denne boet til etterutlodning dersom skattekravet også inndrives hos solidarskyldnere