



NTL - Skatt

Største fagforening for tilsatte i Skatteetaten

NTL/landsforening 3, Skatt
v/Mona Berg Moen
Sør-Trøndelag fylkesskattekontor
7495 Trondheim

Internett www.skatt.ntl.no
E-post mona-berg.moen@skatteetaten.no

Finansdepartementet
Finansmarkedsavdelingen
Postboks 8008 Dep
0030 OSLO

FINANSDEPARTEMENTET	
12. JUNI 2003	
Saksnr.	03 1591-12
Arkivnr.	

Dato 06.06.03

HØRINGSUTTALELSE TIL TILLEGGSSKATTEUTVALGETS INNSTILLING NOU 2003 : 7

Innledning

De siste års utviklingstrekk ved praktisering av Den europeiske menneskerettskonvensjon har vist at det er nødvendig med en grundig gjennomgang av det administrative sanksjonssystem som Skatteetaten har ved brudd på opplysningsplikten etter ligningsloven. Det har også, uavhengig av dette, vært et stadig økende press mot dagens sanksjonssystem som i mange tilfeller har vært oppfattet som uforholdsmessig strengt og urimelig overfor skattytere som ikke nødvendigvis har opptrådt uaktsomt.

Vi synes at utvalget i sitt forslag tar høyde for begge disse forhold og vi støtter derfor utvalgets hovedtrekk i utredningen, dog med enkelte merknader til deler av forslaget.

Kapittel 11 Utvalgets forslag til nye administrative sanksjoner

11.1 – Valg av modell

Utvalget har gjennomgående vurdert ulike modeller for sanksjonssystemer, både ut fra hva som er gjennomført i andre sammenlignbare land og også andre modeller som bygger på andre prinsipper enn det vi har i dag. Ut fra en totalvurdering av hensynet til enkelhet, effektivitet, legitimitet, rettferdighet, rettssikkerhet, forholdsmessighet og likebehandling har utvalget kommet til at en videreføring av et tosporet sanksjonssystem bør videreføres med de hovedtrekk det har i dag. Vi er enig i denne konklusjonen, og støtter spesielt flertallets innstilling om at også uaktsomme overtredelser av ligningsloven må kunne sanksjoneres uten at disse kriminaliseres. Det må imidlertid være supplerende straffebestemmelser som ivaretar behovet for å "ramme" de grovt uaktsomme og forsettlig overtredelser.

11.2.2 – Ikke levert selvangivelse eller næringsoppgave

11.2.2.2 – Utvalgets vurderinger og forslag

Utvalget har sett det slik at skattytere som ikke leverer pliktig selvangivelse mv. gjør seg skyldig i to lovovertridelser. Vedkommende har overtrådt plikten til å levere selvangivelsen i riktig form (jfr. Ligningslovens §§ 4-2 og § 4-3 nr. 2). I tillegg vil det foreligge et brudd på

NTL-Skatt

Leder	Stein Thorvaldsen, Skien lk	tlf 95 18 93 75	E-post	stein.thorvaldsen@skatteetaten.no
Nestleder	Bente N Holt, Skien lk	tlf 35 58 81 86	E-post	bente.holt@skatteetaten.no
Kasserer	Ola Arild Myhre, Midt-Hedmark lk	tlf 62 95 17 11	E-post	ola.myhre@skatteetaten.no
Sekretær	Erling Broen, Hjemmekontor,	tlf 93 65 06 02	E-post	ntlskatt@online.no



opplysningsplikten ved at man har gitt ligningsmyndighetene ufullstendige opplysninger, forutsatt at opplysningene ikke er gitt på annen måte (jfr. Ligningslovens § 4-3 nr. 1).

Førstnevnte foreslås sanksjonert gjennom et standardisert gebyr og sistnevnte gjennom mulighet til å ilegge tilleggsatt hvis vilkårene for dette for øvrig er oppfylt.

Vi støtter utvalgets forslag på dette punkt. Forslaget bidrar til å opprette et naturlig skille mellom brudd på den formelle opplysningsplikten (plikten til å levere selvangivelse) og den materielle opplysningsplikten (selvangivelsens innhold). Systemet og sanksjonsmulighetene blir i tillegg mer forutsigbare for skattyter både i form og konsekvens.

Det oppfattes også som ryddig at man ser sammenhengen i sanksjonsform mellom det å levere for sent (jfr. punkt 11.4.2) og det å ikke levere selvangivelse/næringsoppgave i det hele tatt.

Utvalget foreslår videre at i de tilfeller hvor en forhåndsutfylt selvangivelse ikke returneres skal dette ikke kunne sanksjoneres gjennom bruk av tilleggsatt så langt de foreliggende opplysninger legges til grunn for ligningen.

Det synes etter vårt skjønn ikke rimelig at slike overtredelser kun skal rammes av et gebyr for ikke levert selvangivelse. En slik selvangivelse bygger utelukkende på opplysninger gitt fra tredjemenn etter ligningslovens kap. 6. Det synes derfor naturlig å se dette i sammenheng med øvrige brudd på opplysningsplikten hvor ligningsmyndighetene har tilgang på opplysninger gitt fra tredjemenn. I slike tilfeller har utvalget foreslått å anvende en redusert sats på 10% for slike tilfeller, jfr. punkt 11.2.9.

Det foreslås på bakgrunn av dette at i de tilfeller hvor en forhåndsutfylt selvangivelse ikke returneres skal det ilegges tilleggsatt med redusert sats (10%).

Det ligger også som en del av utvalgets forslag at i de tilfeller hvor selskaper og næringsdrivende ikke leverer selvangivelse skal det benyttes redusert sats for poster hvor det foreligger kontrollopplysninger fra tredjemenn etter ligningslovens kap. 6.

Utvalgets forslag virker i så måte praktisk uhåndterlig for ligningsmyndighetene, og det kan virke som om utvalget ikke har tatt tilstrekkelig høyde for hva dette i praksis vil innebære for ligningsmyndighetene i forhold til effektivitet og enkelhet.

Næringsdrivende og selskaper er i en særstilling mht til sin opplysningsplikt i og med at de som grunnlag for pliktige næringsoppgaver skal ha et bakenforliggende regnskap. Det er dette som skal danne grunnlaget for overføring til selvangivelsen og ikke nødvendigvis summen av de kontrolloppgaver som ligningsmyndighetene innehar. Ligningsmyndighetene mottar også hvert år et betydelig antall uidentifiserte oppgaver fra tredjemenn. Dette kan være oppgaver som både gjelder selskaper og næringsdrivende. I stor grad gjelder dette oppgaver fra finansinstitusjoner (bankinnskudd, gjeld, renter). I mange tilfeller er slike oppgaver ikke mulig å identifisere uten en grundig analyse og kontakt med oppgavegiver.

Utvalgets forslag vil innebære at det vil måtte foretas et skille og en differensiering av tilleggsatten som vil være særdeles arbeidskrevende og lite hensiktsmessig å gjennomføre.



Det foreslås på bakgrunn av dette at i de tilfeller hvor næringsdrivende og selskaper ikke leverer pliktig selvangivelse skal det benyttes ordinær sats for tilleggsskatt, eventuelt forhøyet sats hvis forholdet kan ansees som grovt uaktsomt eller forsettelig.

11.2.2.3 – Forholdet mellom gebyr og tilleggsskatt når pliktige oppgaver ikke leveres

I dag er gjeldende rett at hvis pliktig selvangivelse mv. leveres innenfor klagefristen skal tilleggsskatten omgjøres til forsinkelsesavgift jfr. ligningslovens § 10-5. Utvalget foreslår at utleggsdatoen gjøres til en absolutt frist i relasjon til gebyr for ikke levert oppgave slik at dette uansett ikke blir endret hvis oppgaven leveres etter dato for utlegg av ligningen. Dette standpunkt slutter vi oss til da dette er naturlig ut fra det skillet som er definert mellom formelle og materielle mangler jfr. ovenfor.

Utvalget foreslår videre at grunnlaget for beregning av tilleggsskatt skal opprettholdes selv om grunnlaget for ligningen reduseres som følge av en realitetsbehandling av en selvangivelse som leveres etter utleggsdatoen. I de tilfeller grunnlaget for ligningen høynes skal dette ikke medføre at grunnlaget for tilleggsskatt høynes.

Ut fra den forutsetning som ligger i forslaget om gebyr for ikke levert selvangivelse synes det lite legitimt og i tillegg opprettholde tilleggsskatt i de tilfeller hvor ligningsmyndighetene legger skattyters opplysninger til grunn for ligningen selv om disse er levert som klage etter utleggsdatoen. Man har i slike tilfeller reelt sett ikke gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og det vil være vanskelig å forsvare en ordning hvor man legger skattyters opplysninger til grunn og samtidig opprettholder tilleggsskatt. Dette så langt man leverer de pliktige oppgaver innenfor klagefristens utløp. Leveres pliktige oppgaver etter klagefristens utløp er vi av den oppfatning at man kan opprettholde dagens gjeldende rett med at tilleggsskatt ikke endres.

Det foreslås på bakgrunn av dette at i den grad pliktig selvangivelse mv. leveres innen klagefristens utløp skal det ikke legges tilleggsskatt så langt de oppgitte opplysninger legges til grunn for ligningen. Leveres selvangivelse mv. etter klagefristens utløp skal tilleggsskatt opprettholdes ut fra det opprinnelig grunnlaget.

11.2.3 – Uriktige eller ufullstendige opplysninger

11.2.3.1 - Innledning

Vi støtter utvalgets forslag om at man ikke forsøker å gi en mer presis og uttømmende definisjon av begrepet "uriktige og ufullstendige opplysninger". Vi er av den oppfatning at man uansett vil ha grensetilfeller som rettssystemet på sikt vil måtte ta stilling til. Videre er dagens begrepsforståelse godt utledet av rettspraksis.

11.2.5 – Subjektive vilkår

11.2.5.2 – Utvalgets vurderinger og forslag

Vi støtter utvalget i at skattyter må ha utvist uaktsomhet for at tilleggsskatt skal kunne legges. Dette er med på å bedre systemets legitimitet overfor samfunnet. Dagens praksis har til dels vært streng og har rammet også skattyter som har gjort sitt beste og hvor det ikke har kunnet påvises uaktsomhet. Det er videre naturlig at dette fremgår av hovedbestemmelsen og ikke i noen unntaksbestemmelse.



Det må imidlertid være opp til skattyter å belyse egne forhold, slik at skattyter har bevisbyrden for at han ikke har opptrådt uaktsomt.

11.2.6 – Unntak fra tilleggsskatt

11.2.6.2 – Utvalgets vurdering og forslag

Ved å legge til grunn at det må være utvist uaktsomhet fra skattyter for at tilleggsskatt skal kunne ilegges vil dagens bestemmelser i ligningslovens § 10-3 litra b ikke være nødvendig å videreføre. Vi støtter utvalget på dette punkt.

Beløpsgrensen for tilleggsskatt bør høynes i samsvar med den endring som har vært i konsumprisindeksen. Vi støtter utvalgets forslag om at grensen høynes til kr. 600,-.

Utvalget foreslår at det ikke skal ilegges tilleggsskatt ved frivillig retting fra skattyter, så langt denne ikke er fremkalt av kontrolltiltak som er igangsatt. Dette er med på å bedre systemets legitimitet, og vi støtter dette forslaget.

Utvalget vurderer prinsippet om oppportunitet, og har kommet til at det ikke er grunnlag for noen skjønnsmessig bestemmelse for å unngå ileggelse av tilleggsskatt der dette kan oppfattes som urimelig. Riksrevisjonen har i tillegg kritisert ligningsforvaltningen fordi man ilegger tilleggsskatt i for få saker.

Ligningsforvaltningen har vært, og er, under et sterkt press mot ressurser. Dette medfører at det daglig nedprioriteres arbeidsoppgaver som ideelt sett burde blitt utført. Dette gjelder også ileggelse av tilleggsskatt. Bruk av skjønn brukes i dag i betydelig grad mht hvilke saker som skal vurderes i forhold til tilleggsskatt. Denne bruk av skjønn vil være en del av forvaltningens prioriteringer så langt ressursituasjonen er slik som i dag. En egen skjønnsbestemmelse er på denne bakgrunn ikke nødvendig å innføre.

11.2.9 - Satser for tilleggsskatt

11.2.9.2 – Utvalgets vurderinger og forslag

Vi støtter forslaget om at redusert sats for tilleggsskatt fastsettes til 10%.

11.4 – Andre administrative sanksjoner

11.4.2 – Gebyr ved forsinket levering av selvangivelsen

Det synes naturlig å endre dagens system med forsinkelsesavgift til et mer objektivt system med fastsatte gebyrer. Sett ut fra forslaget om gebyr for ikke levert oppgaver gjør at symmetrien i sanksjonssystemet blir enklere.

Utvalgets forslag til gebyrsatser synes også forutsigbare for skattyter. Ser man på dagens system er ikke den beløpmessige konsekvens for skattyter så enkel å regne seg frem til for den enkelte. I tillegg viser ligningspraksis at for det store antall klienter som leverer for sent er dette oppgaver som ikke medfører ileggelse av skatt, enten på grunn av at det foreligger store fremførbare underskudd, eller at det er underskudd det aktuelle år. I dagens situasjon foreligger den en viss spekulasjon hos revisjon og regnskapskontorene over hvem man leverer oppgaver for etter fristen. I slike tilfeller ilegges i dag en forsinkelsesavgift på kr. 200,-. Ved å innføre et høyere standardisert gebyr rammer man i større grad de useriøse aktørene i samfunnet som hvert år leverer for sent uten at de risikerer noen store konsekvenser.



Det er videre et problem i dagens system at revisjons- og regnskapsbransjen har problemer med å forholde seg til rammeavtalene om utsatt levering. Man har rett og slett ikke kapasitet til å bli ferdig innen de fastsatte frister. Dette har i deler av landet medført den praksis at man innen fristen leverer nødvendige oppgaver uten at disse er revidert (signert av revisor). Når disse er ferdig revidert leveres det så korrigerede oppgaver som legges til grunn for ligningen. Dette har vært med på uthule systemet med forsinkelsesavgift uten at ligningsmyndighetene har vært i stand til å sanksjonere dette.

Utvalgets forslag er at det skal ilegges forsinkelsesavgift både i forhold til selvangivelse og i forhold til de enkelte skjema. Vi ønsker også at revisors underskrift likestilles med manglende skjema, slik at det blir anledning til å gebyrbellegge skattytere som ikke har levert ferdig reviderte oppgaver innenfor fristen.

Dette vil også bidra til å forsterke viktigheten av at regnskap blir ført korrekt og at regnskapet gir et betryggende grunnlag å bygge fastsettingen på.

Det foreslås med dette at lovutkastet til ligningslovens § 10-2 nr. 1 endres ved at det inntas en setning om at "som pliktig skjema likestilles også revisors underskrift der virksomheten er pliktig til å ha revisor".

11.4.3 - Gebyr ved ikke levert selvangivelse og næringsoppgave

11.4.3.2 – Utvalgets vurderinger og forslag

Som nevnt ovenfor støtter vi utvalgets forslag om at det innføres gebyr ved manglende levering av selvangivelse mv.

Utvalget har fortatt en oppdeling av selvangivelse og andre pliktige skjema, og foreslår forskjellige gebyrsatser for disse.

På samme måte som ved forsinket levering foreslår vi at revisors underskrift likestilles med selve leveringen av skjema, slik at det kan ilegges gebyr for ikke levert skjema i den grad disse ikke er underskrevet av revisor.

11.4.4 – Saksbehandlingsregler for gebyr

Utvalgets forslag om at gebyr fastsettes som en del av ligningsoppgjøret støttes. Skattyter må varsles i forkant, jfr. dagens praksis.

12.2.3.2 - Bevissikring - utvalgets vurderinger og forslag

Fra det tidspunktet skattyter er å anse som siktet etter EMK, kan han ikke pålegges å gi ytterligere opplysninger. Etter utvalgets vurdering må ligningsmyndighetene som følge av dette gis en mulighet til selv og fremskaffe opplysninger om forhold som er relevante for ligningen på en annen måte.

Utvalget foreslår at ligningsmyndighetene gis myndighet til å kreve adgang til fast eiendom, inventar eller annet fast løse, herunder datamaskin eller annet teknisk hjelpemiddel hos den som omfattes av ligningsloven § 4-2 nr. 1 for selv å kunne sikre bevis. Fordi bevissikring vil være et mer inngripende virkemiddel bør avgjørelsesmyndigheten legges til domstolene.



Pr i dag har politiet myndighet til å foreta ransaking og beslag når det foreligger skjellig grunn til mistanke, jf straffeprossesslovens § 192. Slik at det er en mulighet også etter de nye bestemmelsene i ligningsloven å få tilgang til opplysninger som er relevante for ligningen dersom en bruker reglene i straffeprossessloven.

En av grunnene til at utvalget har foreslått at ligningsmyndighetene bør ha en selvstendig mulighet til å foreta bevissikring er at for skattytere flest må det antas å være en fordel at opplysningene kan fremskaffes av kontrollmyndighetene uten at politi- og påtalemyndigheten kobles inn.

NTL-skatt er delt i synet på en slik bestemmelse.

På den ene siden ser vi fordelene med bestemmelsen om bevissikring. Dette blant annet for å avlaste politiet. I stedet for å anmelde et forhold og så vente på politiet har ligningsmyndighetene med en slik hjemmel muligheter til selv å sikre bevis, foreta nødvendige undersøkelser og saksbehandling før anmeldelse sendes til politiet. Dersom alternativet er å foreta undersøkelse uten bevissikring vil anmeldelsen inneholde bedre dokumentasjon som medfører mindre arbeid for politiet. Saker hvor skattemyndighetene ved anmeldelse har gode bevis, krever lite arbeid hos politiet og kommer mye raskere fram til domstolbehandling. I dag ser vi at svært mange straffedømte får "rabatt" på grunn av lang saksbehandlingstid i økonomiske straffesaker.

På den annen side mener vi at behovet for å bruke bestemmelsen oftest vil oppstå i de tilfellene skattytere ikke vil samarbeide med ligningsmyndighetene frivillig. Vi antar at å vise fram en kjennelse fra retten ikke vil være et godt nok virkemiddel for få adgang til dokumentene. I lovforslaget er det tatt høyde for dette i og med at ligningsmyndighetene kan kreve bistand fra politiet. Dersom politiet må kobles inn i de fleste sakene, ser vi ingen grunn til å ha en selvstendig bestemmelse i ligningsloven.

Siden det har skjedd mye med praktiseringen av skattyters plikt til medvirkning den senere tiden, kommer ligningsmyndighetene til å måtte endre en del av arbeidsmetodene for å få fram alle fakta. Det er vanskelig i dag å se hvordan dette blir i praksis. Da tenker vi spesielt på hvor vanskelig det blir å få tilgang til lokaler og dokumenter uten å bruke tvangsmidler.

På bakgrunn av dette velger vi å ikke gå imot bestemmelsen i § 4-11, men vi mener at denne bør tas opp til vurdering dersom den ikke fungerer etter forutsetningene.

Skatteetaten har i dag en del revisorer som yter bistand til politiet under ransaking og beslag i økonomiske straffesaker og således har en del kompetanse på dette området. Det er imidlertid viktig at flere ansatte i skatteetaten gis nødvendig opplæring til å kunne gjennomføre en slik bevissikring.

15.1 – Renter

15.1.3 – Utvalgets vurderinger og forslag

I følge gjeldende rett er renter direkte relatert til ileggelse av tilleggs-skatt og fungerer i dag som en ytterligere sanksjon for de som ilegges tilleggs-skatt. Dette synes urimelig og er i strid med rentebegrepet i samfunnet for øvrig.



Vi støtter derfor utvalgets forslag om at det skal beregnes renter ved endringssaker når vedtaket medfører høyning i skatt eller avgift. Gjeldende rett er i dag at renter beregnes fra utgangen av året etter inntektsåret og frem til det år vedtak om forhøyelse treffes. Utvalget foreslår å endre den siste grensen til vedtaksdato.

Vi foreslår at ut fra effektivitetshensyn og enkelhet i ligningsforvaltningen bør gjeldende rett mht tidspunkt for renteberegningen opprettholdes.

Med hilsen
For NTL-Skatt

Mona Berg Moen
Mona Berg Moen
leder av faglig utvalg