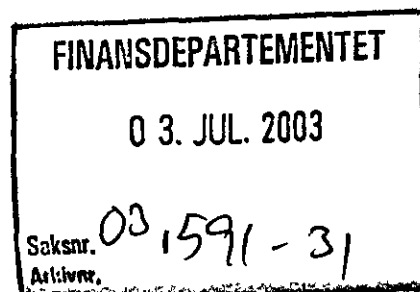


LIGNINGSUTVALGET

Finansdepartementet
Postboks 8008 - Dep

0030 OSLO

Att Skattelovavdelingen



Deres ref
03/591 SL heg/KR
Deres dato
15.03 2003

Vår ref
04/2003
Vår dato
28 06 2003

HØRINGSUTTALELSE OM TILLEGGSSKATT

Vi viser til finansdepartementets brev av 15 mars 2003 hvor Ligningsutvalget og andre ble invitert til å inngi høringsuttalelse. Etter telefonsamtale med Hege Gard har Ligningsutvalget fått en ukes tilleggsfrist. Den interne saksbehandlingen har imidlertid gjort at man har trengt ytterligere noen dager, men på grunn av ferieavvikling i departementet har det ikke lyktes å ta dette opp med saksansvarlige.

A. GRUNNLAGET FOR LIGNINGSUTVALGETS HØRINGSUTTALELSE

Ligningsutvalget representerer både ligningssjefene og ligningsnemndene. Som den store hovedregel vil medlemmene ha sammenfallende syn, men i visse saker kan oppfatningen være noe ulik mellom gruppene.

Denne saken er nettopp et tilfelle der ligningssjefer og nemdsmedlemmer ser litt forskjellig på f.eks. avveiningen mellom effektivitet og rettssikkerhet.

I den følgende uttalelsen er det derfor presisert når en kommentar kommer fra kun den ene gruppen og ikke tiltres av den annen, eller hvor den annen gruppe ikke har eller ønsker å uttale seg.

Man har fortrinnsvis kommentert de punktene der man har andre oppfatninger enn utvalget.

En rekke områder så som gebyr for ikke innlevert selvangivelse, nye bevissikringsregler etc. er ikke kommentert fordi man i det vesentlige er enig forslagene.

B. GENERELLE KOMMENTARER

Alle sidehenvisninger i teksten som er satt i parentes henviser til vedkommende side i utredningen - NOU 2003 7)

1 Behovet for straff Ligningsnemndene

Innledningsvis er det noe forbausende at det ikke er fremlagt/vedlagt materiale som viser hvilken betydning tilleggsskatten har for lovligheten på skatteområdet
 Hvor viktig det er å ha regler om tilleggsskatt, hvor strenge de skal være etc bør nettopp ses i lys av hvilken virkning de egentlig har
 Til å bedømme en del av vurderingstemaene i utredningen hadde en undersøkelse av tilleggsskattens virkning på publikums lovlighet vært av stor betydning

Det skal visstnok foreligge en undersøkelse som viser at risikoen for tilleggsskatt kommer et stykke ned på listen over hva som får folk til å følge loven
 Det viktigste for lovrespekten var visstnok faren for at unndragelsen skal bli oppdaget
 Det kan muligens tyde på at man med begrensede ressurser bør prioritere etterforskning og avdekning høyere enn sanksjonsapparat

2. Prioriteringsspørsmål

Ligningsnemndene

Regelverket om tilleggsskatt bør utformes ut fra de prioriteringer myndighetene ønsker å gjøre på området

Det har fra flere hold vært etterlyst større innsats i kampen mot de store og alvorlige unndragelsene

Med begrensede ressurser vil ikke ligningsmyndighetene kunne sette inn den ønskede og nødvendige innsats på alle fronter

Særlig ikke med det merarbeidet som vil følge av at tilleggsskatt i utgangspunktet må behandles som straff

Hvis man derfor bevisst velger å prioritere arbeidet med de alvorlige tilfellene bør reglene om tilleggsskatt tilpasses slik at man kan bruke mindre ressurser på de små og mindre graverende sakene.

F eks ved å sette krav om grov uaktsomhet for de sakene som skal forfølges

Dette er et politisk prioriteringsspørsmål som Ligningsutvalget ikke har noen meninger om

Men man er opptatt av en sammenheng mellom prioriteringene og regelverket

C. HOVEDSPØRSMÅLET: REVIDERT TO-SPORET SYSTEM ELLER "DANSK" ORDNING

Ligningssjefene.

På bakgrunn av de mange kryssende hensyn er man enig i det standpunktet som flertallet har tatt – nemlig en videreføring av det tosporede system

Ligningsnemndene

1 Utgangspunkt – usikkerheten rundt dagens system

For store deler av etaten (innbefattet ligningsnemndene) slo plenumsdommen i 2000 ned som en bombe

Man fikk en utstrakt usikkerhet og tilbakeholdenhet med hensyn til å illegge tilleggsskatt – særlig skjerpet tilleggsskatt

Selv om Skattedirektoratet gikk ut med et skriv der virkningene av dommen ble minimalisert var det mange som var i tvil som det egentlig var fullt så enkelt

Usikkerheten omkring spørsmålet fortsatte utover i 2001 med dobbeltstraffkjennelsen fra Gulating lagmannsrett som hevdet at Høyesterett ikke gikk langt nok, og Høyesteretts tilbakevisning av kjennelsen
 Det foreløpige klimaks kom i fjor med de tre plenumsavgjørelsene hvor Høyesterett til dels reverserte sin egen tidligere dom og kjennelse
 De tvilsomme tingene som man trodde var begrenset til de skjerpede tilfellene gjøres nå gjeldende også for alminnelig tilleggsskatt

Resultatet er at uvissheten og usikkerheten ikke bare har vedvart, men er større enn før.

Så vel ligningskontor som nemnder er i villrede om hva som egentlig er lovlig og hva som er ulovlig når det gjelder tilleggsskatt

Det er uholdbar situasjon som man fortest mulig må komme ut av

Et hovedhensyn når man velger ny ordning må være å unngå at slike situasjoner oppstår på ny

Ligningsnemndene.

2 Tvil omkring fortsatt to-sporet system

Utvalgets flertall har anbefalt en ordning som med visse endringer og tillempninger er lik det to-sporete tilleggsskatt-systemet vi har hatt

Man mener at dette ikke vil være i strid med EMK slik den fortolkes pr i dag.

Flertallet har fortolket et begrenset antall EMD-dommer som kun besvarer noen få spørsmål og reiser en rekke nye

I utredningen har man gjennomgående brukt ord som antyder forbehold og usikkerhet

"Det er grunn til å anta ", "utvalget kan vanskelig se ", "det synes dog å følge ", "etter utvalgets oppfatning er det grunnlag for å forstå praksis slik ", "hvor langt dette synspunktet kan strekkes i saker om tilleggsskatt er usikkert", "er det god grunn til å tolke ", "bør det kunne legges til grunn ", "kunne legges til grunn at konvensjonen antagelig ikke ", "vil det antagelig ikke være i strid med konvensjonen ", "er det nærliggende å anta at " osv osv

Selv om man gjør fradrag for juristers ofte forsiktige måte å uttrykke seg på er inntrykket at det på ingen måte er sikkert at flertallets forslag går klar av EMK/EMDs krav etter dagens praksis

Tar man feil i en eller flere av disse fortolkningene kan man fort være tilbake i den usikkerhetssituasjonen som det er så viktig å unngå

I tillegg til uvissheten om dagens tilstand kommer uvissheten om den fremtidige utvikling

Det er en rekke steder i utredningen understreket at EMD har en "dynamisk tolkningstil"(bl a s 51-52, 94 og 96)

"En slik dynamisk tolkning av konvensjonen vil derfor kunne medføre at den tolkning som var riktig da konvensjonen ble vedtatt kan være endret i løpet av årene En følge av dette er at Domstolen ikke er strengt bundet av sin tidligere tolkninger og derfor kan avvike fra disse dersom tungtveiende grunner taler for det"(s 52)

Utvalget nevner selv den tolkningsutviklingen som ser ut til å ha foregått mellom Engel-dommen i 1976 til Vestberga Taxi og Janosevic i 2002 når det gjelder hva som karakteriserer straff i EMKs forstand (s 57)

Et eksempel på problematikken er Fischer-dommen som EMD avsa etter Høyesteretts første plenumsdom og som ser ut til å ha vært av stor betydning for holdningsendringen til retten i 2002-avgjørelsene

Velger man derfor et system som ikke fullt ut tar konsekvensen av at tilleggsskatt er straff risikerer man på ny å bli "innhentet" av ytterligere krav som EMD eller norske domstoler setter og som fører til ny usikkerhet, tilbakeholdenhet og behov for endrete regler og saksgang.

Man er ikke overbevist om at en litt oppusset videreføring av dagens modell fyller dette kravet

Ligningsnemndene

3. En alternativ modell må seriøst vurderes

Disse forholdene gjør at mindretallets forslag med en renere straffemodell/ tilnærmet "dansk modell" bør vurderes som mer aktuelt enn stemmetallene i utvalget (7 – 1) kan gi inntrykk av

Flertallet tviler på at dette systemet vil være håndterbart med dagens ressursituasjon innen påtalemyndigheten

For det første vil det faktum at tilleggsskatt er straff bety at sanksjonsapparatet vil bli mer ressurskrevende uansett hvem som skal forestå det

For det andre må man regne med at de ressursene som frigjøres fra skatteetaten eventuelt vil kunne overføres til påtalemyndigheten

Det ser ikke ut som utvalget har stilt seg det egentlig grunnleggende spørsmål

hvorfor det er så viktig at etaten selv må administrere sanksjonsapparatet

Skatteetatens hovedoppgave er å behandle ligning og fastsette skatt. Vi har andre forvaltningsgrener som fortrinnsvis tar seg av straff

Dette forslag tar konsekvensen av at det nå dreier seg om straff. Faren for kollisjon med EMK vil da bli betydelig redusert

Ifølge utredningen har danskene selv gjort svært gode erfaringer med systemet, uten at dette er nærmere spesifisert. Det vil derfor være lett å undersøke nærmere dets gode og dårlige sider

En av flertallets innvendinger mot denne modellen er at man mener det vil virke mer infamerende for skattyter å bli behandlet innenfor det ordinære straffesystemet. Samtidig mener flertallet at tilleggsskattesystemet må være strengt – ikke minst for å ha alminnelig prevensjonsvirkning

Man skulle derfor tro at straffe-etiketten nettopp ville gi ekstra prevensjonseffekt

D. KOMMENTARER TIL FLERTALLETS FORSLAG

1 Uaktsomhetskravet

Ligningsnemndene

Den danske modellen (mindretallet) fanger kun opp grovt uaktsomme/forsettlige overtredelser mens flertallet ønsker å fortsette dagens system som også rammer vanlig uaktsomhet.

Man kan også tenke seg flertallets modell men begrenset til tilfeller der uaktsomheten er grov (eller forsettlig)

Spørsmålet har to sider

For det første om en slik "oppmykning" i den nedre enden vil få merkbar betydning for den alminnelige lovlidighet på skatteområdet

For det andre i hvilken grad den vil frigjøre ressurser fra småsakene som kan føre til betydelig bedre innsats i de alvorlige sakene

Disse to forholdene må deretter veies mot hverandre

Utredningen inneholder ikke konkrete grunnlagsopplysninger for noen av de to problemstillingene

Utvalget ser ut til å basere seg på antagelser og vanetenkning

På den annen side opplyses det at det danske systemet fungerer tilfredsstillende Her bør departementet skaffe seg mer underlagsmateriale og gå nærmere inn i avveiningen

Er det grunnlag for å anta at man på denne måten kan flytte større ressurser til de alvorlige tilfellene uten at det i særlig grad går ut over den allmenne lovlidighet bør dette vurderes

Det er imidlertid ikke akseptabelt med en ordning som med sannsynlighet vil svekke alminnelige etterlevelse og respekt for loven

2 Nedre beløpsgrense

Fra *Ligningssjefshold* har det vært kommentert at den nedre beløpsgrensen for tilleggsskatt bør heves

Beløpsgrensen er foreslått satt til kr 600, som tilsvarer unndratt alminnelig inntekt på omtrent kr 7 000 (eller personinntekt på omtrent kr 5 500 eller formue på omtrent kr 180 000)

Denne synes imidlertid for lav, og burde settes adskillig høyere

Man unngår da en rekke små tilleggsskattesaker, som i utgangspunktet krever samme omfattende saksbehandling som større saker

3 Rimelighetsklausul og opportunitetsprinsipp

Ligningssjefene

Man noterer seg at utvalget legger til grunn at det ikke eksisterer noe opportunitetsprinsipp i tilleggsskattesaker (slik at ligningsmyndighetene kan unnlate å ilegge tilleggsskatt), men at en viss grad av prioritering fra ligningsmyndighetenes side må aksepteres

Her må det påpekes at ligningsmyndighetene fra tid til annen likevel har anvendt opportunitetsprinsippet, ikke bare av hensyn til den aktuelle skattyter, men også av hensyn til skatteetatens legitimitet

Hvis det uttrykkelig slås fast at oppportunitetsprinsippet ikke skal gjelde, blir skattemyndigheten nødt til å oversende saken til påtalemyndigheten, der oppportunitetsprinsippet fortsatt anvendes

Ligningsnemndene.

På s 113 (Oppportunitetsprinsippet) drøfter og forkaster utvalget om det er behov for en skjønnsmessig unntaksregel (sikkerhetsventil) som kan fange opp tilfeller der hovedregelen vil føre til konkret urimelig resultat

a) Begrunnelsen er ikke overbevisende

Utvalget mener at en slik regel kan medføre "større grad av forskjellsbehandling og manglende forutberegnelighet "

Hvis utgangspunktet er å straffe alle overtredelser med samme straff (uansett formildende sider) vil det innebære forskjellsbehandling.

Men hvis man vil straffe uensartede tilfeller i forhold til hverandre vil det nettopp innebære likebehandling

På dette punktet er utvalget tilsynelatende også inkonsekvente.

Mens man i den nedre enden av skalaen ikke skal kunne skille ut de urimelige tilfellene gir man i den andre enden adgang til å velge et hvilket som helst tall mellom 30 og 60 pst ("inntil 60 pst") – skjønnsmessig tilpasset grovheten i overtredelsen. Det burde være like stor fare for forskjellsbehandling i denne sammenhengen

Unntaksklausulen er ment å fange opp et begrenset antall tilfeller der hovedregelen fører til urimelige resultater

Dersom unntakene blir så mange at klausulen fører til manglende forutberegnelighet tyder dette på at sanksjonssystemet er for strengt

Man har da et annet og mer alvorlig problem enn bare en rimelighetsklausul

b) Unntak vil bli gjort uansett

I praksis vil verken ligningsfunksjonærer eller nemnder i lengden legge tilleggsskatt der det føles klart urimelig

Har man ingen sikkerhetsventil/rimelighetsregel vil man bruke andre påskudd til å komme utenom

Sannsynligvis vil slike tilfeller i stor grad bli karakterisert som "ikke uaktsomme" selv om de egentlig klart er det

Eller man faller ned på tåkeaktige formuleringer som "etter en "samlet vurdering" legges ikke tilleggsskatt" og lignende

Dette blir både uryddig og lovmessig uredelig

Man bør ha den tilliten til ligningskontorene og nemndene at de klarer å håndtere en rimelighetsklausul også i et masseforvaltningssystem.

c) Svensk regel om urimelighet

Det fremgår (s 47) at man i Sverige har en regel om at tilleggsskatt kan ettergis dersom innkreving fremstår som åpenbart urimelig

I vårt naboland har man altså en slik sikkerhetsventil selv om den setter en streng grense ("åpenbart urimelig") og først kan anvendes i innkrevingsfasen

Dersom det er klart at illeggelse av tilleggsskatt vil virke så urimelig at den ikke bør finne sted, vil det være mest rasjonelt og ressursbesparende at vedtak om dette fattes allerede i forbindelse med illeggelsesspørsmålet

At man først skal vedta illeggelse og deretter få en helt ny runde om ettergivelse synes å være sløsing av begrensede ressurser og unødig byråkratisk

4 Advarsel

Ligningsnemndene

Systemet kan synes strengt overfor de skattytere som normalt er plikttoppfyllende og påpasselige, men som har gjort en enkeltstående feil

Dersom

- skattyter bedyrer at feilen skyldes et uhell/tilfeldig uoppmerksomhet, og
 - at det er intet ellers som tyder på at dette er noe unndragelsesforsøk, og
 - at det ikke har vært noe å sette fingeren på ved tidligere års selvangivelser, og
 - at årets selvangivelse/oppgaver for øvrig er korrekte og ryddige,
- bør man ha adgang til å kunne avgjøre overtredelsen med en advarsel selv om skattyter har opptrådt uaktsomt

Det er ikke denne type skattytere som utgjør det store unndragelsesproblemet
Muligheten til å gi en betinget reaksjon av denne typen får neppe særlig betydning for den alminnelige lovlidighet

Men meningen må være at det ikke skal gis mer enn en slik advarsel

Også i den regulære strafferettspleie er det vanlig at førstegangsovertredere behandles noe mildere – i alle fall i mindre graverende saker

Det er videre av interesse å notere seg at man i Danmark har regler om advarsel for de mindre sakene (s 91)

5. Periodiseringsfeil

I utgangspunktet er mindretallets forslag om å legge tilleggsskatt på grunnlag av den faktiske skattebesparelsen det logiske ut fra at tilleggsskatt skal være en straff for unndragelse

Flertallet har imidlertid rett i at man her lett vil få en rekke kompliserte "hvis-og-dersom" spørsmål å ta stilling om dette skal gjennomføres i praksis.

Man er derfor enig i forslaget med bruttoprinsipp og redusert tilleggsskatte-sats

Ligningsnemndene

Som mindretallet har gjort i utredningen (s 118 flg) kan det settes opp mange eksempler på hvordan et slikt system kan virke mindre rimelig i det enkelte tilfellet
Den foreslåtte bruttoordningen bør derfor suppleres med en sikkerhetsventil – noe man allerede kan ha på plass med rimelighetsklausulen som er nevnt ovenfor

6 Opprinnelig tilleggsskatt der skjønn blir endret under senere realitetsbehandling

"Utvalget foreslår at beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt fastholdes selv om grunnlaget for ligningen reduseres som følge av opplysninger i selvangivelsen " (s 100)

Det er påtagelig at man har ikke begrunnet dette noe sære standpunktet

Tilleggsskatten er definert som en straff for unndragelse eller forsøk på unndragelse

Det vil derfor virke urettferdig for skattyter å måtte betale tilleggsskatt for et høyere beløp enn det som til syvende og sist blir fastsatt som hans ligning og som dermed fastlegger hvor stort unndragelsesforsøket eventuelt har vært

Det er fastslått flere steder i utredningen at siden tilleggsskatt er straff, vil en domstol fullt ut kunne prøve den skjønnsmessige fastsettelsen som er grunnlaget for tilleggsskatten (bl a s 150).

Det betyr at de som får sin sak prøvet av en domstol vil få fastsatt tilleggsskatt i henhold til faktiske forhold og ikke opprinnelig skjønn

Det er ingen grunn til å forskjellsbehandle disse i forhold til skattytere som får nedsatt inntekt/formue ved en administrativ realitetsbehandling (i forhold til opprinnelig skjønn)

Man straffes egentlig for en unndragelse som ligningsvesenet erkjenner at ikke har funnet sted

Det antas at en slik bestemmelse står svært utsatt til i forhold til EMK

Uansett må man regne med at den foreslåtte regel om å fastholde opprinnelig skjønnsbasert tilleggsskatt vil kunne føre til økt ressursbruk i form av klagebehandling og innkreving fordi den oppleves som urimelig av skattyterne

Når det gjelder den motsatte regel at tilleggsskatten ikke skal forhøyes når en skattyter får realitetsbehandlet selvangivelse som gir høyere inntekt/formue enn skjønnet, bør denne bli stående - som foreslått

Velger man likevel å følge flertallet bør dette komme klarere frem i lovteksten ettersom man endrer en innarbeidet praksis

7 Ansvar for medhjelperes feil

Det er riktig å lovfeste en regel om ansvar for medhjelperes feil

Ordlyden i foreslåtte § 10-7, særlig nr 2, synes imidlertid noe vanskelig tilgjengelig

Nr 1 er for så vidt en kodifisering av rettspraksis

Kriteriet "upåregnelig" i unntaksregelen i nr 2, har etter vår oppfatning et uklart innhold. Bevisbyrden er også her tenkt lagt på skattyter, noe som må sies å være en forutsetning for å kunne praktisere regelen, men det er ikke gitt at man ved uttrykket "upåregnelig" fanger opp kun de snevre tilfellene slik hensikten synes å være

8 Lovtekst vedrørende opplysningsplikt

Når det gjelder endringsfrister i § 9-6, er det på sin plass å kodifisere rettspraksis ved at tilleggsvilkåret om at skattyter ikke har unnlatt å gjøre oppmerksom på feil som han er klar over, tas inn i bestemmelsens nr 3 a

Ligningsnemndene

Mindretallet har foreslått en tilleggstekst til å utdype lovforslagets formulering mht opplysningsplikt

(s. 104)

I utredningen sies det.

"Det synes å være enighet i utvalget om at "Loffland-standard" skal videreføres som en del av gjeldende rett, men at det ikke er nødvendig å lovfeste en slik regel "

Dermed ser uenigheten ut til å være mer av praktisk art

Rent prinsipielt bør en lovtekst være så klar som mulig
 Lovteksten skal ikke bare brukes av jurister, men også av saksbehandlere,
 nemndsmedlemmer og ikke minst skattyterne selv
 Det er da en fordel å få den så presis som mindretallet foreslår

I dette avsnittet er det også drøftet hvorvidt Høyesterett har flyttet på grensene for
 opplysningsplikten
 Kan en mer presis lovtekst bidra til mer forutsigbarhet i rettspraksis er også dette et
 gode

9. Svensk forslag om bevisstyrke

Det fremgår at den offentlige svenske utredningen om tilleggsskatt har foreslått at
 det innføres krav om bevis utenfor enhver rimelig tvil med hensyn til om det er gitt
 uriktige opplysninger (s 74 og 126)

Man erkjenner at EMD ikke har avklart dette spørsmålet og ønsker å "være på den
 sikre siden" med hensyn til en internasjonal prøving

Det er et alvorlig tankekors at svenskene (som har et system svært likt vårt eget)
 føler det nødvendig å gå så langt mens vårt tilleggsskattutvalg ikke gjør det
 Særlig fordi utvalgets vurdering her ikke virker særlig overbevisende
 Man "antar"/bygger på "antagelse" ut fra to dommer (Vestberga og Janosevics) hvor
 dette spørsmålet verken er avgjort eller har vært sentralt tvistetema
 En kan spørre seg om hva som gjør vårt utvalgs antagelser mer pålitelig enn de
 vurderinger svenskene har gjort
 Svenskene har også tydeligvis prøvd å se litt fremover – ikke bare hva man antar er
 situasjonen akkurat i dag

Konsekvensene av å ta feil er store et omfattende antall tilleggsskattevedtak som er
 gjort på grunnlag av alminnelig 51-prosents sannsynlighet kan med ett være
 ulovlige

Med mindre det kan fastslås at den svenske utredningen bygger på overdreven
 forsiktighet bør man derfor seriøst vurdere om ikke også vi bør innføre krav til
 bevisenes styrke – ikke minst av hensyn til langsiktigheten

Ligningsnemndene.

Også dette er en del av hovedproblemet som er nevnt foran
 har man i nødvendig grad tatt konsekvensen av at tilleggsskatt skal anses som straff
 eller fortsetter man av rene effektivitetshensyn en balansegang i forhold til EMK med
 den uroen og uvissheten et feiltrinn her vil føre til?

10 Varsel til skattyter

Ligningsnemndene

I ny § 8-11 til ligningsloven er det foreslått hvilket innhold som skal stå i et varsel til
 skattyter om tilleggsskatt skal ha
 Etter pkt a skal det gis generell orientering om unntaksbestemmelsene i § 10-8

Av det som er foreslått fremgår det intet om at ileggelse ikke kan skje dersom skattyter har opptrådt med aktsomhet
 Man må anta at det alminnelige uaktsomhetskravet vil være den "unntakshjemmelen" som vil få størst praktisk betydning.

Det bør derfor fremgå av selve lovteksten at det alminnelige kravet til uaktsomhet skal nevnes i varselet
 Skattyteren får da en klar oppfordring til å si fra dersom han mener at han ikke har opptrådt uaktsomt
 Slik forslaget nå er formulert skal det "henvises til den lovhjemmel som påberopes"
 Dette blir lett for indirekte og utydelig når det gjelder et så sentralt vilkår

11. Selvinkriminering

Ligningssjefene

Man er bekymret for de ulempene det vil medføre at skattyter kan nekte å gi opplysninger ved bokettersyn

Forslaget til ordlyd i ligningsloven § 4-10 nr 5 gir en svært generell regel.
 Man frykter at dette kan åpne for en tolkning av skattyters vern mot selvinkriminering hvor skattyterne nekter å bistå våre revisorer under ettersyn. Følgen av en slik tolkning vil etter all sannsynlighet være at skatteetatens og skatteoppkrevnes ettersynsvirksomhet etterhvert blir svært ressurskrevende, ved at det viser seg nødvendig å innhente tingrettens kjennelse (jevnfør forslag til § 4-11 "bevissikring") før en kan foreta bokettersyn

Det er ikke nødvendigvis selvsagt at EMD-dommene bør tas til inntekt for at også norske skattytere er beskyttet fra det tidspunkt da *det ikke kan utelukkes* at de opplysningene/dokumentene skattyteren bes om å legge fram *kan tenkes å utgjøre et straffbart forhold* - men man frykter at de vil bli tatt til inntekt for et slikt syn
 Derfor burde dette på en eller annen måte presiseres i bestemmelsen, slik at skattyterne ikke automatisk gis rettigheter utover det rettspraksis hos EMD til enhver tid gir grunnlag for

12. Opplysninger gitt til feil kommune

Man er enig i at det bør anses som manglende oppfyllelse av opplysningsplikten å gi opplysninger til feil kommune

Det er imidlertid svært mange skattytere som er overbevist at de har gitt tilstrekkelige opplysninger når de medtar sine utenbys inntekter på selvangivelsen til bostedskommunen, og dermed kan sies å være i god tro. Det kan for dem virke urimelig med tilleggsskatt i slike tilfeller

Det burde her kunne gjøres noe for å gjøre dette forhold bedre kjent blant skattyterne, skape litt omtale av nettopp dette i ulike fora, eventuelt ta med en opplysning om dette på selvangivelsen

13 Saksbehandlingsregler - vedtaksmyndighet

Man er enig med utvalget at det vil bli tungvint og urasjonelt dersom fylkesskattekontorene skal ha myndigheten til å ilegge tilleggsskatt mens ligningskontorene fastsetter den underliggende ligning
 Det er viktig at disse to vedtakene fattes i sammenheng

Ligningssjefene

I slike saker, som altså dreier seg om straff, er det viktig at overordnede organer kan bistå ligningskontorene ved behov

Ligningsnemndene

EMD har godtatt at forvaltningen kan ilegge straffesanksjoner dersom borgerne har adgang til å bringe saken inn for en domstol. Så langt har EMD ikke satt konkrete krav til saksbehandlingen for det forvaltningsmessige vedtaket

Kun de færreste vedtak om tilleggsskatt blir prøvet av domstolene. I de aller fleste tilfellene er det forvaltningens vedtak som er siste ord i saken. Man bør derfor få saksbehandlingsregler som inneholder visse rettsikkerhetsgarantier også på dette stadiet. Disse bør lovfestes.

Som rettsstat bør man uansett ha slike regler – uavhengig av hva EMD måtte kreve

I bokettersynssaker må tilleggsskatt etter dagens regler fastsettes av ligningsnemnda etter forslag fra ligningskontoret

Her har man i det minste en instruksjonsmessig uavhengig kontrollinstans

I saker under ordinær ligning derimot kan i prinsippet en saksbehandler være etterforsker, påtalemyndighet og dommer i en og samme person

Man bør derfor få regler som garanterer at ileggelse blir vurdert av flere internt uavhengige personer – og helst av noen med juridisk kompetanse

Dette vil bli mer ressurskrevende men er et resultat av at man formelt ilegger skattyter straff

14. Renter

Man er enig flertallets forslag når det gjelder renteberegning

Det fremgår at man fortsatt ønsker rentefoten fastsatt gjennom forskrift og ikke i lov. Dette gir et smidigere system med enklere mulighet til å tilpasse seg i alle fall større endringer i det alminnelige rentenivået

Det forutsettes at rentefoten holdes såpass nær den alminnelige renten at det ikke kan sies å ligge et element av straff i rentebestemmelsene

Med dagens lave rente er det ikke utenkelig at det vil bli hevdet at f.eks. morarentelovens sats på 12 pst p a i realiteten innebærer straff

Utvalget er selv inne på problemstillingen på s. 96 når de drøfter "rentemodellen"

15. Rettsgebyr*Ligningsnemndene*

Utvalget antar at dagens rettsgebyr ikke er i strid med EMK/EMDs krav om adgang til å få uavhengig domstolsprøving

Man har ikke funnet det nødvendig å gjøre noe med rettsgebyrloven i forbindelse med saker om tilleggsskatt (s. 145)

Det er her spørsmål om å få prøvet lovligheten av en straffe-ileggelse for en rettsinstans.

Hensynet til den alminnelige rettsfølelse tilsier at en slik prøving bør være gratis i betydningen gebyrfri

I Rettsgebyrloven § 10 er det allerede gjort en rekke unntak fra rettsgebyrplikten. Saker om tilleggsskatt bør føyes til her.

Med mindre den nye loven skulle føre til et ras av tilleggsskattesaker vil neppe inntektstapet for statskassen bli særlig følbart.

Det er i det hele tatt et tankekors at gebyrkostnaden ved å anlegge en sak (1 dag kr 3500) tilsvarer den tilleggsskatten man må betale for en unndragelse i størrelsesorden rundt kr 40 000 i alminnelig inntekt (etter 30 pst).

I praksis må man derfor forvente at svært mange heller vil betale en tilleggsskatt de mener er urettmessig ilagt enn å bruke pengene på en retts sak de ikke kan være sikre på å vinne fullt ut.

Selv om de vinner kan retten unnlate å idømme saksomkostninger dersom saken har vært tvilsom eller de kun får delvis medhold.

16. Bevisavskjæringsregelen

Ligningsnemndene

Utvalget har også drøftet hvorvidt den ulovfestede bevisavskjæringsregelen ved domstolsprøving av ligning bør beholdes i saker om så vel tilleggsskatt som ligning.

I en artikkel i Lov og Rett 2002 nr 6 har advokat Olav Klingenberg spissformulert problemstillingen slik:

"Med mindre man sitter overfor en profesjonelt schizofren dommer, skal det meget til at dommeren finner at riktig grunnlag for tilleggsskatt er tallet x, samtidig som tallet y (som presumtivt nå er beviselig galt) fastholdes ved selve ligningen."

Man må anta at så vel domstolene som publikum kan ha problemer med å finne et slikt "dobbel bokholderi" rettfærdig.

Problemet vil fortrinnsvis gjelde ligningsfastsettelsen, og spørsmålet blir da: Hvorfor er det viktig for skattemyndighetene å ha en regel der man av rent prosessuelle grunner kan kreve annen sannhet enn den beviselige lagt til grunn for skatteutskrivningen?

En ting er at man selvfølgelig med liten lyst gir fra seg en taktisk fordel i rettsaker. Ellers har utvalget begrunnet regelen med at utvidet rett til å fremlegge nye opplysninger vil kunne føre til at skattyters opplysningsplikt "uthules" og at domstolen vil kunne bli en "overligningsinstans".

For det første fremstår dette mer som antagelser enn som fakta og for det andre snakker man neppe om dramatiske endringer for skattesystemet.

Et prinsipielt utgangspunkt bør være at man alltid skal legge den objektive sannhet til grunn. Om man i særlig grad fraviker dette vil fortilliten til rettsstaten og domstolvesenet svekkes. Derfor bør man ikke operere med ulike sannheter for ligning og tilleggsskatt.

Utvalget har anført at dette vil føre til forskjellsbehandling i forhold til saker som kun gjelder ligning og ikke samtidig tilleggsskatt.

Da bør man fortrinnsvis vurdere om regelen ikke skal frafalles også her.

17 Standardisert bøtenivå

Ligningsnemndene

I kapittel 14 har utvalget drøftet om bøtenivået bør lovfestes for å holde det tilstrekkelig strengt. Denne drøftelsen må ses som utslag av en manglende tillit til vårt rettsvesen og virker dermed uverdigg.

Dersom man mener at domstolene ikke er i stand til å avsi riktige dommer har man et mye større problem enn det som har med tilleggsskatt å gjøre.

Det må antas som selvfølgelig at påtalemyndigheten nettopp vil ta utgangspunkt i hvilket beløp tilleggsskatt etter loven vil føre til og i det konkrete tilfelle gjøre de nødvendige påslag på dette.

18 Ønske om mer fullstendig lovtekst

På en del områder burde lovteksten vært klarere og mer informativ.

Det gjelder

- at man kan samtidig kan illegge både gebyr for ikke-innlevert selvangivelse og tilleggsskatt fastsatt ut fra ligningsskjønnet
- klarere regler for hvordan ilagt tilleggsskatt ved manglende selvangivelse skal samordnes med tilleggsskatt som illegges fordi en senere innlevert selvangivelse inneholder gale/ufullstendige opplysninger
- § 10-0 nr 3 2 punktum om beregning av tilleggsskatten i underskuddstilfeller

Denne er ikke helt enkel å forstå og man antar at det her kan reise seg en del spørsmål av materiell karakter som man nå skyver foran seg.

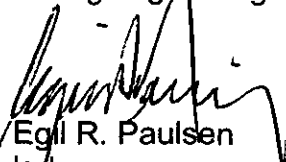
E. AVSLUTNING

Selv om departementet ikke har noen innflytelse på det, vil man avslutningsvis uttrykke håp om at man ved en ny Stortingsbehandling får en lovtekst som er i overensstemmelse med det representantene gir uttrykk for i komiteinnstillingen og stortingsdebatten.

Da nåværende lov ble vedtatt fikk man en klar, firkantet og nokså tøff lovtekst samtidig som en rekke representanter fra flere partier uttalte at loven måtte brukes med forsiktighet og at det ikke var meningen å ramme de mer unnskyldelige tilfellene. Dette har det vært prosedert på i utallige rettssaker og nemndssaker. Skattedirektoratet har selv påberopt seg disse uttalelsene overfor Riksrevisjonen etter sistnevntes tilleggsskattundersøkelse for noen år siden.

Uansett er det uheldig med en slik sprik mellom lovteksten og lovgivers talsmenn (så lenge det ikke er snakk om et klart mindretallsstandpunkt).

Med hilsen
for Ligningsutvalget


Egil R. Paulsen
leder

Tore E. Brath
Styremedlem (nemndsvalgt)