



N · A · R · F

NORGES AUTORISERTE REGNSKAPSFØRERES FORENING NO 871 278 342
NORGES AUTORISERTE REGNSKAPSFØRLRFS SERVICEKONTOR NO 971 120 665

FINANSDEPARTEMENTET

24. JUN. 2003

Saksnr. 031 591-23
Arkivnr.

Det kongelige finans- og tolldepartement
Postboks 8008 Dep

0030 OSLO

Deres ref
03/591 SL heg/KR

Vår ref
fu0327/kh

Dato
20 juni 2003

HØRING – NOU 2003:7 TILLEGGSSKATT MM

Vi viser til Deres høringsbrev av 17 mars d å, vedrørende utredning av og forslag fra tilleggsskatteutvalget

Saken er behandlet av NARFs fagutvalg

Som det vil fremgå av det etterfølgende vil vår tilbakemelding i hovedsak omhandle forholdet til de lojale skattyterne. Denne gruppens interesser blir etter vårt skjønn ikke tilfredsstillende ivaretatt i forslaget fra tilleggsskatteutvalgets flertall

Behov for sanksjonssystem

Uten at NARF tar stilling til hvilke sanksjonsmidler som bør tas i bruk overfor den illojale skattyter, er det ikke tvilsomt at både forsettlige skatteunndragelser og grovt uaktsomme handlinger som leder til fastsettelse av for lav skatt bør sanksjoneres

Derimot er det etter vårt syn uheldig at tilleggsskattesystemet - slik det nå foreslås - sanksjonerer rene uhell og misforståelser hos ellers lojale skattytere.

Sanksjonsformen innebærer for mange betydelige økonomiske utlegg. Når skattyteren har gjort så godt han kan, men det likevel har oppstått feil, vil tilleggsskatten kunne oppleves som urettferdig straff som ikke står i forhold til forseelsens grad av alvorlighet

Når tilleggsskattereglene opprinnelig var under utarbeidelse rundt 1980, uttalte saksordføreren i Odelstinget at tilleggsskatt ikke skal legges automatisk. – *Alle forhold som angår skattytere må vurderes grundig. Også en hendelig forglemmelse er et unnskyldende moment for en skattyter som vanligvis oppfyller sine forpliktelser*

En av de øvrige representanter uttalte bl a at ligningsloven også bør, ved siden av å legge til rette for effektivt arbeid i etaten, være et vern for den pliktoppfyllende skattyter, men ikke for den usolidariske skattesnyter

Dessverre har senere lignings- og rettspraksis etter vårt skjønn avveket fra nevnte intensjoner idet hendelige uhell i svært liten grad har blitt akseptert som annen årsak som ikke kan legges skattyteren til last

I det følgende vil vi peke på en del forhold knyttet til utvalgsflertallets innstilling som vi finner betenkelige og uheldige

Tydelig markering av opplysninger

Det første vi finner det nødvendig å påpeke som bekymringsfullt er de signaler tilleggsskatteutvalget gir med hensyn til hvordan skattyter skal gi opplysninger, særlig med tanke på hvorledes etterfølgende praksis kan arte seg

Ut fra et aktsomhets- og lojalitetsperspektiv er vi enige i at man har en klar oppfordring til å komme med alle opplysninger av betydning for ligningen. Det bekymringsfulle er hvilken forståelse man skal legge i hva utvalget legger i at opplysningene skal gis "på en tilstrekkelig tydelig måte". Skattyterne har forskjellige måter å uttrykke seg på. Mens det for mange faller naturlig å gi opplysninger på en måte som er oversiktlig for de fleste, vil andre ikke ha samme talent og ei heller innsikt i og forståelse for hva som er tydelig for den annen part.

Utvalget uttaler videre at opplysningene må presenteres på en måte som medfører at ligningsmyndighetene ikke behøver å gå gjennom et stort vedleggsmateriale for å kontrollere at alle relevante opplysninger er gitt.

Vi forstår disse synspunkter dit hen at utvalget langt på vei pålegger skattyteren å gjøre særlige problemstillinger lett iøynefallende for ligningsmyndighetene dersom tilleggsskatt skal unnlates, og dermed legitimeres samtidig ligningsmyndighetenes rett til å la være å gå gjennom skattyterens vedlegg til selvangivelsen. En slik tilleggsskattepraksis fremstår som uakseptabel, både med hensyn til skattyterens rettigheter og tatt i betraktning at selvangivelser med vedlegg i større og større grad leveres elektronisk.

Ved elektronisk levering begrenses mulighetene til å fremheve forhold i ligningsskjemaene direkte, og således er det helt nødvendig at ligningsmyndighetene påtar seg ansvaret for at også ligningsdokumentene får en forsvarlig gjennomgang. Skattyteren må ikke lastes for at ligningsmyndighetene eventuelt prioriterer bort full gjennomgang av dokumentene. Eksempelet utvalget gir knyttet til tilfeller hvor skattyter er i tvil om et beløp er skattepliktig eller fradragsberettiget, hvor skattyteren pålegges å markere posten i selvangivelsen for at opplysningsplikten skal være oppfylt, er eksempelvis ikke praktisk ved elektronisk innlevering. For å sikre likebehandling leveringsmetoder imellom, må tilsvarende gjelde ved levering av papiropgaver.

Etter vårt skjønn bør opplysningsplikten anses oppfylt når det er gitt tilstrekkelig med opplysninger til at ligningsmyndighetene kan forfølge forholdet videre, når disse opplysningene fra skattyterens side er relatert til den aktuelle spørsmålsstilling. Det

må forutsettes at ligningsmyndighetene påtar seg ansvaret for å ha lest gjennom innleverte dokumenter.

En slik løsning vil i seg selv løse problematikken knyttet til feil opplysning i selvangivelse, men hvor korrekt informasjon er gitt i vedlegg. Løsningen gir i så fall samme resultat som hva den svenske komiteen i SOU 2001:25 er kommet frem til.

Opplysninger gitt til feil kommune

Hensynet til effektivisering av opplysningsplikten tilsier etter utvalgets oppfatning at opplysningsplikten ikke er oppfylt når opplysninger er gitt til feil kommune. Vi har vanskelig for å se at denne rettstilstanden bør beholdes nå som andelen av elektronisk innlevering av selvangivelser har blitt svært betydelig og dessuten er økende. Hertil hører det med at innleverte papiroppgaver blir registrert med alle selvangivelsesopplysninger i elektronisk saksbehandlersystem.

Frømtidens ligningsbehandling, innleveringsmåte og innleveringssted (et sentralt organ) bør innebære at ligningsmyndighetene påtar seg utfordringen med å løse problemstillingen knyttet til skatteplikt i flere kommuner. Tilleggsskatt i slike tilfeller bør være utelukket.

Lovfesting av standard for fullstendige opplysninger

Utvalgsmedlemmet Jan Syversen har i en dissens under kapittel 11.2.3.3 påpekt at hensynet til rettssikkerhet tilsier at standarden for hva som skal anses som fullstendige opplysninger bør lovfestes. NARF støtter Syversens syn på og begrunnelse for dette.

Subjektive vilkår

Utvalget har konkludert med at det vil være urimelig om skattyter ilegges tilleggsskatt dersom han eller hun har gjort så godt han kan, og ikke kan bebreides for at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Det foreslås derfor at det innføres et uaktsomhetsvilkår som innebærer at ligningsmyndighetene må foreta en vurdering av skattyters opptreden for å avgjøre om han eller hun har handlet slik en normalt kyndig og omtenkfull skattyter ville handlet.

Aktsomhetsnormen skal være streng. Utvalget presiserer derfor at enhver skattyter har plikt til å sette seg inn i de lover og regler som gjelder for de disposisjoner de skal foreta eller den virksomheten de skal utøve. Den som ikke i tilstrekkelig grad setter seg inn i de regler som gjelder, vil vanligvis ha handlet uaktsomt dersom dette har ført til eller kunne ha ført til at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Videre uttaler utvalget at det kan tenkes at skattyter har gitt opplysninger basert på sin egen, men uriktige, lovforståelse. Etter utvalgets syn må det foreligge særegne forhold for at skattyter i en slik situasjon skal sies å ha oppfylt sin opplysningsplikt tilstrekkelig aktsomt. Selv når man gir opplysninger basert på en rettstilstand som har vært anerkjent som sikker, samt hvor forståelsen av en bestemmelse har vært tvilsom, begrenser utvalget seg til å påpeke at det kan tenkes at forholdet ikke kan bebreides skattyteren som uaktsomt.

Dette er uttalelser som oppfattes som om det kun vil være helt unntaksvis at tilleggsskatt skal unnlates, og bygger opp om et generelt inntrykk av at det nå legges

opp til at tilleggsskatt skal anvendes nærmest ved ethvert avvik som går i skattyterens disfavør

Til tross for at utvalget hevder det motsatte, er vårt hovedinntrykk at aktsomhetsnormen nærmer seg en objektivisert norm. Særlig bygger eksemplene til utvalget opp om en slik forståelse

Komplisert regelverk

Tilleggsskatteutvalget legger etter hva vi kan forstå ikke opp til å utvise nevneverdig forståelse for at skatteretten er et komplisert rettsområde. Det må være verdt å merke seg at skatteutvalget gjennom NOU 2003:9, til tross for at det i mandatet ble bedt om et forenklet regelverk, ikke har klart å komme med forslag om forenklinger innenfor næringslivsbeskatningen

Etter vårt skjønn må det være rom for at man vurderer et rettsforhold uriktig, noe terskelen for tilleggsskatt må ta hensyn til. Det er meget betenkelig dersom vi havner i en situasjon hvor enhver uaktsomhet som kan ledes tilbake til en regelverksforståelse som ikke stemmer overens med den ligningsmyndighetene legger til grunn, heftes med tilleggsskatt. En slik praksis vil kunne medføre en betydelig fare for rettssikkerheten til skattyteren

Regne- og skrivefeil

Utvalget foreslår å videreføre unntaket for åpenbare regne- og skrivefeil, noe vi støtter. Likevel ønsker vi å peke på det forhold at elektronisk selvangivelsesinnlevering og ligningsbehandling har komplisert hvorledes begrepet "åpenbare" og dermed også vurderingen "gransker oppgavene med alminnelig nøyaktighet" skal forstås

Tilleggsskatteutvalget peker i likhet med et utall nemndsvedtak på hva man i Ot prp nr 29 (1978-79) side 123 la til grunn for forståelsen av åpenbar

"For at feilen skal være åpenbar må den være så i øynefallende at ligningsmyndighetene når de gransker oppgavene med alminnelig nøyaktighet, ikke kan unngå å oppdage den"

Denne uttalelsen passet godt til daværende form for ligningsbehandling, hvor saksbehandlingen i betydelig grad besto i en visuell kontroll av at den innkomne selvangivelse var i samsvar med underliggende vedlegg og kontrolloppgaver fra tredjemann. Ligningsbehandlingen i dag derimot baseres i betydelig grad på maskinelle utplukk av avvik mellom påstand og innkomne kontrollopplysninger. Hvilke utplukk som gjøres fra år til år og hvordan de følges opp er etter hva vi kjenner til langt på vei et prioriterings spørsmål. Disse maskinelle utplukk kan endog være begrenset av bestemte beløpsgrenser. Det er altså ikke selvsagt at den aktuelle post blir kontrollert

Nettopp dette siste har vi sett har blitt brukt som argument i nemndsvedtak, hvor unntaket for åpenbare regne- og skrivefeil er blitt forkastet som følge av at det ikke var gitt at ligningsmyndighetene foretok den aktuelle maskinelle kontroll. Kontrollhandlingen var ikke et resultat av allmenn kontroll, men derimot av

skattemyndighetenes prioriteringer. Resultatet hadde, tør vi hevde, vært et annet ved tradisjonell ligningsbehandling

Ligningsmetode har altså vært avgjørende for hva som regnes som åpenbare regne- og skrivefeil. Dersom utvalgsflertallets forslag skal legges til grunn, anser vi det som nødvendig at departementet gjør rede for hva som vil være åpenbart under elektronisk ligningsbehandling, herunder hva som skal kreves av ligningsbehandlingen for at oppgavene kan anses gransket med alminnelig nøyaktighet

Oppportunitetsprinsipp

Tilleggsskatteutvalget bekrefter i sin rapport at det i praksis er diskutert om det eksisterer et såkalt oppportunitetsprinsipp, slik at ligningsmyndighetene kan unnlate å ilegge tilleggsskatt i en del tilfeller. Vårt inntrykk er at flere ligningskontorer og – nemnder gjennom en årrekke anvendte et fornuftig skjønn på hvorvidt tilleggsskatt skulle tas i bruk. Denne praksis ble derimot strammet inn etter at Riksrevisjonen kritiserte ligningsmyndighetene for at tilleggsskatt ikke ble ilagt i tilstrekkelig grad, og samtidig påpekte at det ikke er opp til ligningsmyndighetenes skjønn om tilleggsskatt skal ilegges når vilkårene er oppfylt. Vi tør hevde at misnøyen med tilleggsskattereglene tiltok etter at praksis ble strammet inn.

Etter vårt skjønn er det heldig at ligningsmyndighetene får anledning til på selvstendig basis avgjøre hvorvidt skattyteren skal ilegges tilleggsskatt. Nærmere om dette følger nedenfor.

Uaktsomhet kontra grov uaktsomhet og forsett

De problemstillinger som er påpekt over ville alle vært løst dersom man unntar vanlig uaktsomhet fra tilleggsskattesystemet, dvs. reduserer systemets rekkevidde til de tilfeller hvor en sanksjon fremstår som berettiget.

Med et ligningssystem hvor overordnet mål er riktig ligning vil et tilleggsskattesystem slik mindretallet i tilleggsskatteutvalget foreslår være langt enklere og åpenbart virke mer effektivt. Vi har ingen tro på at tilleggsskattesystemet slik flertallet foreslår det, vil virke mer allmennpreventivt enn systemet foreslått av mindretallet. De ressurser som i dag skal brukes på vurdering og oppfølging av tilleggsskatt på uaktsomme handlinger, vil med mindretallets forslag kunne brukes på kontrollhandlinger. Vi vil dermed kunne forvente flere korrekte ligninger og dessuten mer ressursinnsats rettet inn mot forsettlige skatteunndragelser. Dette vil gi systemet legitimitet og oppleves som rettferdig. Det er overfor allmennheten slett ikke heldig at man ligningsrettslig likestiller overføring av feil tall fra en næringsoppgave til selvangivelsen med å unndra omsetning fra skattlegging.

Dersom man unntar uaktsomme handlinger fra tilleggsskattesystemet styrker dette skattyternes rettssikkerhet vesentlig. Man unngår dessuten en sanksjonsform som kan ramme hendelige uhell og andre uaktsomme handlinger uforholdsmessig hardt.

En omlegging i samsvar med mindretallets forslag vil dessuten utvilsomt styrke likebehandling i tilleggsskattesaker.

Subsidiært vil vi foreslå at dersom det legges til grunn at det foreligger behov for å videreføre en sanksjon rettet mot uaktsomme handlinger, erstattes tilleggsskatt slik vi kjenner den med et administrativt gebyr for det merarbeid ligningsetaten er belastet som følge av den uaktsomme handlingen

Atter subsidiært foreslås at det blir opp til ligningsmyndighetene å vurdere hvorvidt tilleggsskatt vil ha preventiv effekt i den enkelte sak, og at dette vurderingskriterium blir medvirkende til om tilleggsskatt ilegges eller ikke

Alminnelig tilleggsskattesats

Dersom utvalgsflertallets syn om tilleggsskattesystem vinner frem, fremstår den foreslåtte tilleggsskattesats på 30 % som for høy, i og med at man også rammer lojale skattytere som har vært uheldige. Eksempelvis burde halve satsen være preventiv nok

Beviskrav

Når det gjelder beviskrav er det NARFs oppfatning at vi uansett tilleggsskattemodell bør få samme krav som hva som er foreslått i Sverige, dvs at det skal være fastslått utover rimelig tvil at skattyter har gitt uriktige opplysninger. Bevisbyrden må ligge hos myndighetene

Oppsummering

NARF støtter mindretallets forslag om et ensporet tilleggsskattesystem, hvor tilleggsskatten følger straffeprosessuelle regler hva angår skyldkrav og bevisregler. Særlig viktig er dette for å sikre at den lojale, pliktoppfylgende skattyter ikke rammes av tilleggsskatt ved hendelige uhell

Gebyr for ikke levert oppgave eller selvangivelse

De satser som foreslås fremstår som meget høye, særlig tatt i betraktning at ligningsmyndighetenes behandling av denne type forhold må forventes å bli helautomatisert. Gebyret for manglende selvangivelse er muligens akseptabel, tatt i betraktning at alt for mange ikke leverer selvangivelse. Derimot er kr 4 000 i gebyr for et uteglemt bilskjema noe som fremstår som urimelig

Gebyr for forsinket levering

Når det gjelder gebyret for forsinket levering, fremstår også disse som meget høye. Kr 2 000 for en levering som skjer minutter etter fristen, vil være uheldig for systemet som sådan. En ordning med dagbøter er mer rimelig. Også her er det viktig å huske at oppfølgingen av forsinkelsesavgift formodentlig blir nærmest helautomatisk som følge av elektronisk levering

Med vennlig hilsen

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening



Sandra Riise
administrerende direktør

Steinar Maribo (sign)
leder fagutvalget