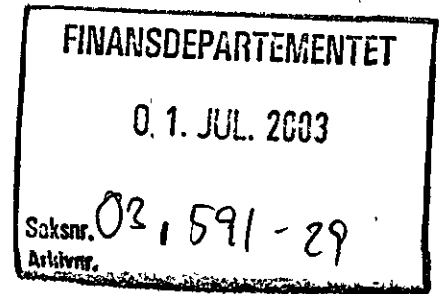




**Skattebetaler**  
foreningen



Finansdepartementet  
Skattelovavdelingen  
Postboks 8008 Dep  
0030 OSLO

Deres ref 03/591 SL heg/KR

Vår ref · TFR

Dato 30 juni 2003

## **NOU 2003:7 TILLEGGSSKATT M. M.**

Vi viser til høringsbrev av 17 mars 2003 med høringsfrist 17 juni 2003 Etter søknad er høringsfristen forlenget til 30 juni

### **Innledning**

I de årene som har gått siden reglene om tilleggsskatt i ligningsloven trådte i kraft, har det i praksis vist seg at det eksisterende regelsett har medført et betydelig antall tvilstilfeller og vanskelige fortolkningsspørsmål I tillegg har den senere tids rettsutvikling, særlig når det gjelder forholdet mellom tilleggsskatt og Den europeiske menneskerettskonvensjon, bidratt til at det nå er åpenbare reformbehov på dette rettsområdet

Skattebetalerforeningen er enig i at det er nødvendig med sanksjonsmidler mot brudd på opplysningsplikten, både av allmennpreventive og individualpreventive grunner Dagens sanksjonssystem kan imidlertid virke både uforholdsmessig strengt og noen ganger svært urimelig ovenfor skattytere som ikke har opptrådt uaktsomt Behovet for reaksjonsmidler er forøvrig utvilsomt mindre i dag enn tidligere, særlig i forhold til de inntektsposter der skattemyndighetene rår over grunnlagsdata fra tredjemann Det er Skattebetalerforeningens inntrykk at av det samlede antall saker der det er ilagt tilleggsskatt i de senere år, så er antallet klare unndragelsessaker i klart mindretall I mange tilfeller der det ilegges tilleggsskatt dreier det seg om ellers lojale skattytere som har gjort en utilsiktet feil.

Som det fremgår av innstillingens kapittel 7, er den største andelen av personlige skattytere som ilegges tilleggsskatt, personer som ikke har levert selvangivelse

Dette er normalt ressursvake personer eller personer som for en periode på grunn av sykdom eller personlige problemer ikke har klart å forholde seg til slike formelle krav som selvangivelsesplikt.

Både når det gjelder utilsiktede feil og manglende levering er det vårt inntrykk at terskelen for å anse skattyters forhold som unnskyldelige er satt svært høyt. En lempeligere behandling av disse tilfellene er nødvendig.

### **Kort om forslagene**

Skattebetalerforeningen støtter utvalgets forslag om at det må foreligge subjektiv uaktsomhet for at tilleggskatt skal kunne legges. Skattebetalerforeningen er også positiv til forslaget om at manglende innlevering av skjemaer som selvangivelse og næringsoppgave kan medføre gebyr, slik at tilleggskatt ikke blir aktuelt ved manglende levering av forhåndsutfylt selvangivelse (for de poster som er korrekt medtatt der). I forhold til vurdering av gebyr for ikke levert selvangivelse, anser Skattebetalerforeningen det som ønskelig at det ble foretatt en nærmere vurdering av et system med stille aksept av selvangivelsen, dvs at den skattyter som mottar et selvangivelsesforslag aksepterer at det mottatte forslag er korrekt og fullstendig ved ikke å komme med noen innvendinger. Med et slikt system ville heller ikke en gebyrordning for ikke levert selvangivelse være nødvendig.

Skattebetalerforeningen kan heller ikke støtte forslaget om en egen sjablonmessig sats ved periodiseringsfeil.

Skattebetalerforeningen tar også avstand fra forslaget om at tilleggskatt skal effektueres fullt ut det år vedtaket treffes, selv om skattyter har et skattemessig underskudd. Da forlattes prinsippet om at tilleggskatten skal treffe den skatt som kunne vært unndratt.

Når det gjelder forslaget til renteberegning i endringssaker, så slutter Skattebetalerforeningen seg til synspunktene fra utvalgets mindretall. Det synes særlig urimelig at feil ved ligningsmyndighetenes saksbehandling skal kunne medføre en ekstra rentebelastning for skattyter.

## **De enkelte punkter:**

Skattebetalerforeningen har følgende bemerkninger til de enkelte punkter

## **KAPITEL 10: Sanksjonssystem - ulike modeller**

### **10.2.3 Prinsippet om forholdsmessighet**

Skattebetalerforeningen er enig i at et sanksjonssystem må søkes utformet slik at det ikke reageres strengere enn det behovet tilsier. Det såkalte minste inngreps prinsipp er forankret i forholdsmessighetsbetraktninger og har gyldighet også langt utenfor den tradisjonelle strafferett.

Dersom det i loven oppstilles et krav om at lovbruddet bare kan sanksjoneres dersom skattyter har handlet grovt uaktsomt, er vi enig med utvalgets flertall i at dette vil kunne føre til en lite heldig utvikling hvor det først og fremst er personlige skattytere med oversiktlige inntekts- og formuesforhold som risikerer sanksjoner. Dette vil igjen kunne føre til at skattytere som er enkle å kontrollere pålegges en tyngre skattebyrde enn de skattytere som er vanskeligere å kontrollere.

Etter vår oppfatning er det imidlertid behov for en lempeligere praksis, slik at tilleggsskatten ikke rammer den lojale skattyter. Det vil si at listen for når skattyter bør bli hørt med at det foreligger unnskyldelige forhold ikke må legges for høyt.

### **10.2.6 Rettssikkerhet**

Skattebetalerforeningen er enig i at de krav som EMK art. 6 stiller til saksbehandling vil redusere faren for uriktige avgjørelser om tilleggsskatt i skattyters disfavør.

Skattebetalerforeningen slutter seg til utvalgets synspunkter om at det kravet til tempo i saksbehandlingen som følger av EMK art. 6 vil legge et press på ligningsmyndighetene.

Skattebetalerforeningen har erfaring med at mange skattytere etter å ha blitt varslet om tilleggsskatt, må vente lenge før det foreligger noe vedtak. Det er i tillegg svært uheldig at svarfristen på varsel om tilleggsskatt gjerne er satt til 14 dager (selv i ferieperioden), mens ligningsmyndighetene selv ikke har noen frister for egen behandlingstid. Etter Skattebetalerforeningens oppfatning er det behov for regler som fastsetter grenser for maksimal saksbehandlingstid i slike saker. Etter varsel om tilleggsskatt, bør det etter vår oppfatning være en maksimal saksbehandlingstid ved bruk av tilleggsskatt på 12 mnd. En slik frist kan løpe fra skattyters tilsvar.

### **10.2.8 Hensynet til legitimitet og rettferdighet**

Skattebetalerforeningen har forståelse for at legitimitetshensyn og likebehandling taler for et sanksjonssystem ved brudd på opplysningsplikten. Etter vår oppfatning bør det likevel skje en nedsanksjonering og forenkling ved at det ikke er anledning til å benytte tilleggsskatt der hvor ligningsmyndighetene mottar korrekte og fullstendige kontrolloppgaver fra tredjemann.

## **KAPITEL 11: Utvalgets forslag til nye administrative sanksjoner**

### **11.1 Valg av modell**

Utvalgets flertall har sammenfatningsvis kommet til at tungtveiende hensyn tilsier at det tosporede sanksjonssystemet bør videreføres og at terskelen for bruk av sanksjoner ikke bør begrenses til de tilfeller hvor skattyter har handlet grovt uaktsomt eller forsettelig

Skattebetalerforeningen gir sin tilslutning til flertallets syn

### **11.2 Tilleggsskatt**

#### **11.2.1 Utgangspunkter**

Skattebetalerforeningen gir sin tilslutning til at dagens materielle vilkår for hvilke handlinger og unnløtelser som kan medføre tilleggsskatt i hovedtrekk videreføres.

Utvalget foreslår imidlertid at unnløtt levering av selvangivelse og andre pliktige oppgaver sanksjoneres med et gebyr, og eventuelt tilleggsskatt for ufullstendige opplysninger.

Flertallets forslag til nytt sanksjonssystem innebærer at en skattyter som ikke har levert pliktige oppgaver både kan ilegges gebyr for unnløtt oppgavelevering og tilleggsskatt for å ha gitt ufullstendige opplysninger. Dette skyldes at gebyr og tilleggsskatt retter seg mot forskjellige forhold ved det å ikke levere selvangivelser mv. Gebyret retter seg mot selve plikten til å levere selvangivelsesskjemaet, mens tilleggsskatten retter seg mot det forhold at skattyter ikke har oppfylt sin opplysningsplikt.

Etter Skattebetalerforeningens oppfatning vil en gebyrordning kunne fungere dersom det ikke ilegges tilleggsskatt når uriktige eller ufullstendige opplysninger gjelder poster som er oppgitt ukrevet av tredjemenn. I slike tilfeller har ligningsmyndighetene fått tilstrekkelige opplysninger til å foreta en materielt riktig ligning av skattyter. Det oppfattes som sterkt urimelig at det blir ilagt en straff i form av tilleggsskatt dersom skattyter ved en ren forglemmelse ikke har medtatt opplysninger i selvangivelsen som ligningsmyndighetene allerede sitter med. Muligheten for skatteunndragelse er også svært begrenset når opplysninger er gitt fra tredjemenn. Det vil således ikke være noen fare for spekulasjoner fra skattyters side. I forarbeidene til ligningsloven har dette også vært en begrunnelse for at 15 prosentsatsen skal anvendes.

Etter vår oppfatning er det gal prioritering dersom ligningsmyndighetene skal bruke ressurser på et område hvor det er liten eller ingen fare for skatteunndragelse sammenlignet med kontroll av mer kompliserte forhold.

Vi vil på denne bakgrunn foreslå at det gjøres unntak for tilleggsskatt dersom det er gitt korrekte og fullstendige opplysninger ukrevet fra tredjemenn

Det foreslås derfor at det i § 10-8 tilføyes følgende

*“Tilleggsskatt ilegges ikke*

*når det gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter kapittel 6*

### **11.2.2 Ikke levert selvangivelse eller næringsoppgave**

Skattebetalerforeningen støtter utvalget i at forsinket levering og unnlatt levering av pliktig selvangivelse og næringsoppgave mv bør sanksjoneres med standardisert gebyr. Når det gjelder forhåndsutfylt selvangivelse hadde vi sett det som ønskelig om det ble foretatt en nærmere vurdering av et system med stille aksept av selvangivelsen som i Danmark, hvor skattyterne ikke har plikt til å returnere den forhåndsutfylte selvangivelsen, dersom denne er fullstendig og korrekt. Med et slikt system ville behovet for en gebyrordning for ikke levert selvangivelse bortfalle. Et slikt system vil innebære en regelforenklring som særlig vil komme gruppen med enkle skatteforhold til gode, og bør utredes nærmere.

Etter utvalgets oppfatning har skattyter som ikke leverer selvangivelse, dessuten gitt ligningsmyndighetene ufullstendige opplysninger å bygge ligningsgrunnlaget på. Tilleggsskatt foreslås ilagt på samme måte som den skattyter som leverer ufullstendige eller uriktige opplysninger.

Etter gjeldende rett ilegges det tilleggsskatt med 30 prosent av skatten av hele skjønnsligningen, også ved unnlatt retur av den forhåndsutfylte selvangivelsen.

Skattebetalerforeningen støtter utvalgets flertall i at gjeldende rett ikke videreføres, og at det derfor ikke skal beregnes og ilegges tilleggsskatt av de postene som er utfylt på den forhåndsutfylte selvangivelsen ved unnlatt retur av denne.

Utvalget foreslår videre at tilleggsskatt av poster som ligningsmyndighetene ukrevet mottar kontrollopplysninger om fra tredjemann etter kapittel 6, beregnes med redusert sats når næringsdrivende, selskaper mv unnlater å levere selvangivelse. Tilsvarende foreslås for poster som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over.

Skattebetalerforeningen vil som foreslått innledningsvis under pkt 11.2.1 at det gjøres unntak for tilleggsskatt dersom det er gitt korrekte og fullstendige opplysninger ukrevet fra tredjemenn, men gir subsidiært støtte til utvalgets forslag.

### **11.2.2.3 Forholdet mellom gebyr og tilleggsskatt når pliktige oppgaver ikke er levert**

Utvalgets forslag innebærer som nevnt er at det skal sanksjoneres med både et gebyr for unnlatt levering av de pliktige skjemaene og tilleggsskatt for ufullstendige opplysninger.

Skattebetalerforeningen finner muligheten for en kombinasjonen av både gebyr og tilleggsskatt som svært lite rimelig. Samlet sett kan dette gi en betydelig høyere økonomisk belastning enn dagens system. Etter vår oppfatning kan gebyret aksepteres som en nedre grense, men så må ytterligere tilleggsskatt avkortes med gebyret.

#### **- Datautskrift**

Skattyter vil i enkelte tilfelle ha gitt ligningsmyndighetene de fullstendige opplysningene på annen måte enn i selvangivelsesskjemaet, for eksempel i en datautskrift. Etter forskrift 24. oktober 1988 nr. 884 om adgang til å innsende datautskrift som erstatning for ligningsskjema § 4 annet ledd skal datautskrift som leveres til erstatning for selvangivelsesskjemaet, i undertegnet stand legges inn i det originale skjemaet der identifikasjonsrubrikkene på side 1 må fylles ut. Forutsatt at datautskriften inneholder alle de opplysninger som skattyter er forpliktet til å gi, har skattyter ikke gitt ufullstendige opplysninger. Utvalget uttaler: *"Han har derimot unnlatt å levere det pliktige selvangivelsesskjemaet, og bør på dette grunnlag ilegges et gebyr."*

Skattebetalerforeningen er sterkt uenig i at skattyter i et slikt tilfelle kan anses for ikke å ha levert pliktig selvangivelsesskjema, og mener derfor at det ikke er grunnlag for ileggelse av et gebyr. Bakgrunnen for at det originale selvangivelsesskjemaet skal leveres, skyldes slik vi har oppfattet det utelukkende hensynet til skatteetatens arkiveringsrutiner. Innføring av et gebyr ved unnlattelse av å levere det pliktige selvangivelsesskjemaet i slike tilfeller, er etter vår oppfatning en skjerpelse i forhold til dagens praksis.

#### **- Næringsinntekt ikke medtatt i selvangivelsen**

Skattebetalerforeningen er enig med utvalget i at skattyter som har levert både selvangivelse og næringsoppgave, men unnlatt å oppgi næringsinntekten i selvangivelsen, verken ilegges gebyr eller tilleggsskatt forutsatt at opplysningene i næringsoppgaven er korrekte.

#### **- Ikke levert næringsoppgave, og ikke oppgitt næringsinntekt i selvangivelsen**

Har skattyter levert selvangivelse, men verken sendt inn pliktig næringsoppgave eller oppgitt næringsinntekten i selvangivelsen, foreslår utvalget at det skal ilegges gebyr for manglende skjema og tilleggsskatt for uriktige og ufullstendige opplysninger beregnet av den skatt som kunne ha vært unndratt på grunn av utelatt næringsinntekt og formue.

Skattebetalerforeningen er uenig i at det både skal ilegges gebyr og tilleggsskatt i et slikt tilfelle. Som ved manglende levering av selvangivelse, kan gebyr være en minste grense, og så må ytterligere tilleggsskatt reduseres med gebyret.

#### **- Næringsinntekt medtatt i selvangivelsen, men ikke levert næringsoppgave**

I noen tilfeller vil næringsdrivende ha oppgitt næringsinntekten i selvangivelsen, men unnlatt å levere næringsoppgave.

Vår erfaring er at mange "små" næringsdrivende kun leverer en oppstilling over inntekter og utgifter i stedet for næringsoppgaven, og at dette ofte blir godtatt av ligningsmyndighetene. Manglende innlevering av næringsoppgave forekommer også

ofte i forbindelse med oppstart av mindre næringsvirksomheter. Vi mener derfor at det i forarbeidene klart må fremgå at bestemmelsen om unntak fra gebyr i § 10-3 skal praktiseres lempelig i slike tilfeller.

Vi deler utvalgets oppfatning om at skattyter har gitt tilstrekkelig opplysninger hvis næringsinntekten kommer tydelig fram i selvangivelsen, slik at han kan purre for næringsoppgave. Vurderingen av forholdet må derfor skje med utgangspunkt i om det innkommer en næringsoppgave under ligningsbehandlingen, og om denne kan legges til grunn eller om næringsinntekten må fastsettes ved skjønn.

### **Erstatte tilleggs-skatt med forsinkelsesavgift - skjæringstidspunktet**

Etter gjeldende rett erstattes tilleggs-skatt for unnlatt levering av selvangivelse med en forsinkelsesavgift dersom skattyter leverer selvangivelsen innen utløpet av klagefristen, jf § 10-5. Dette gjelder uavhengig av om de innleverte oppgavene realitetsbehandles eller ikke. Leveres oppgavene etter klagefristens utløp og oppgavene realitetsbehandles, er beregningsgrunnlaget for tilleggs-skatt etter § 10-2 nr. 2 den samlede skatten som fastsettes i endringssaken. I slike tilfeller brukes i utgangspunktet den samme prosentsetningen på det nye grunnlaget.

Etter utvalgets forslag er skjæringstidspunktet for når en selvangivelse skal anses som ikke levert – utleggsdatoen – absolutt. Dette innebærer at gebyret for ikke levert selvangivelse fastholdes selv om oppgaven leveres på et senere tidspunkt, og selv om den realitetsbehandles og eventuelt legges til grunn i endringssaken.

Er skattyter, i tillegg til gebyr, ilagt tilleggs-skatt for den skatt som kunne ha vært unndratt på grunn av manglende selvangivelse, oppstår spørsmålet om tilleggs-skatten skal endres når en senere innlevert selvangivelse realitetsbehandles.

Skattebetalerforeningen er ikke enig med utvalget i at beregningsgrunnlaget for tilleggs-skatten fastholdes selv om grunnlaget for ligningen reduseres som følge av opplysningene i selvangivelsen. Etter vår oppfatning er en slik løsning sterkt urimelig. Grunnlaget for tilleggs-skatt er ofte tilfeldig fastsatt ved skjønns-ligningen. Etter vår oppfatning er det derfor helt uakseptabelt at skattyters opplysninger i senere innlevert selvangivelse legges til grunn ved ligningen, men at tilleggs-skatten likevel fastholdes på et tilfeldig grunnlag.

Vi er derimot enig i at den opprinnelig ilagte tilleggs-skatten bør fastholdes dersom de nye opplysningene medfører at grunnlaget for ligningen øker. En slik løsning gir skattyter en oppfordring til å gjøre opp for seg, og må ses på som en frivillig retting.

Dersom det ved realitetsbehandling av selvangivelsen viser seg at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsen, kan det i endringssaken i tillegg beregnes tilleggs-skatt på dette grunnlag. Vi bemerker at det i slike tilfeller må skje en samordning av samlet ilagt tilleggs-skatt.

### **11.2.3 Uriktige eller ufullstendige opplysninger**

Utgangspunktet for tolkingen av begrepet uriktig eller ufullstendig opplysninger er skattyters opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4 og plikten til å opptre aktsomt og lojalt, slik dette er kommet til uttrykk i rettspraksis.

Utvalget har vurdert om det er praktisk mulig å gi en mer presis og utømmende definisjon av begrepet "uriktige og ufullstendig opplysninger" i lovteksten, men har kommet til at det ikke er mulig å gi en definisjon som kan være egnet til å løse tolkningstvil i grensetilfellene

Vi gir vår tilslutning til at den standard som uttrykkes i Loffland-dommen gir en balansert interesseavveining mellom ligningsmyndighetenes behov for å korrekte opplysninger og deres plikt til å foreta ytterligere undersøkelser når skattyter har gitt tilstrekkelig opplysninger til at forholdet burde ha vært avklart gjennom ytterligere undersøkelser. I motsetning til utvalgets flertall, mener vi at hensynet til skattyters rettsikkerhet sterkt taler for at den standard som følger av Loffland dommen må lovfestes

Skattebetalerforeningen er enig med utvalgsmedlem, Jan Syversen i at så viktige prinsipper må synliggjøres i lovteksten og ikke "nedgraderes" som synspunkter i forarbeidene som har rettskildemessig langt svakere stilling. Vi gir derfor vår tilslutning til foreslåtte tilføyelse til ligningsloven § 10-6 nr 2 på side 104

Han har tilføyd at kriteriet "uriktige eller ufullstendige opplysninger" særlig den siste del av kriteriet – kan utgjøre et problem også for skattytere som ønsker å oppfylle sin opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene etter beste evne. Dette har sammenheng med at skattereglene i mange relasjoner er svært kompliserte med et omfattende kildemateriale som man ikke kan forvente at den ordinære skattyter skal kjenne til

Etter vår oppfatning taler disse forhold for at skattyter ikke bør bedømmes for strengt når han har gitt opplysninger om en transaksjon eller rettsforhold, men kanskje på grunn av manglende detaljkunnskap til reglene – ikke har gitt alle de opplysninger som ligningsmyndighetene trenger for å kunne ligne riktig

Skattebetalerforeningen har ingen merknader når det gjelder utvalgets kommentarer vedrørende opplysninger gitt på annen måte enn i skjema utarbeidet av skattemyndighetene, tvilsomme poster og poster som fastsettes ved skjønn

#### **- Opplysninger gitt til feil kommune**

Andre skattytere enn de som omfattes av ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse, og etterskuddsskattepliktige næringsdrivende, vil være selvangivelsespliktig til alle kommuner hvor de er skattepliktige, jf § 4-6

Etter gjeldende rett har skattyter ikke oppfylt sin opplysningsplikt hvis han gir opplysninger om formue og inntekt i selvangivelsen til bostedskommunen, men ikke til utenbyskommunen hvor de skulle være gitt

Skattebetalerforeningen er ikke enig i at hensynet til masseforvaltning og effektivisering av opplysningsplikten tilsier at denne rettsstilstanden videreføres. Etter vår oppfatning er det i slike tilfeller verken grunnlag eller behov for sanksjoner, og det må være en del av ligningsmyndighetenes veiledningsplikt å informere skattyter om at selvangivelse eller opplysninger er pliktige til utenbys kommune



#### **- Skattyter har samlet sett gitt tilstrekkelige opplysninger**

Et praktisk typetilfelle er at skattyter samlet sett har gitt ligningsmyndighetene tilstrekkelig opplysninger til å foreta en korrekt ligning, men slik at en opplysning i selvangivelsen er uriktig, mens den korrekte opplysningen fremgår av et vedlegg. I dag anses skattyter å ha gitt uriktige opplysninger i et slikt tilfelle.

#### **11.2.3.4 Begrepet uriktige eller ufullstendige opplysninger i andre lovbestemmelser i ligningsloven**

Skattebetalerforeningen er enig med utvalget i at det er mest hensiktsmessig å videreføre begrepet uriktig eller ufullstendige opplysninger i bestemmelsene om frister, tilleggsskatt og straff.

Det å ikke gi beskjed om feil ved ligningen eller skatteoppgjøret som skattyter oppdager, bør fortsatt føre til at skattyter i relasjon til § 9-6 nr. 3 bokstav a anses å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger slik at endringsfristen på 10 år kommer til anvendelse. Vi er enig med utvalget at dette bør komme klart til uttrykk i loven, og vi gir vår tilslutning til at gjeldende rett lovfestes ved en tilføyelse i § 9-6 nr. 3 bokstav a.

Også ved ikke levert selvangivelse eller næringsoppgave bør endringsfristen være ti år som etter dagens praksis.

#### **11.2.4 Har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt**

Skattebetalerforeningen mener det er svært viktig at det er et vilkår for å legge tilleggsskatt at de uriktige eller ufullstendige opplysninger har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Kravet om at opplysningssvikten kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt er forstått og praktisert slik at det skattemessige resultat måtte ha blitt et annet, dersom opplysningssvikten ikke var blitt oppdaget.

Det er derfor viktig at det klart åpnes for at hendelser i forskjellige inntektsår kan ses under ett. En skattyter som feilaktig har inntektført et beløp året før han skulle, og derfor ikke har medtatt beløpet en gang til det påfølgende år, bør ikke kunne legges tilleggsskatt på hele beløpet. Her bør tilleggsskatten kun ramme en eventuell forskjell i skattesats, dvs tilleggsskatten kommer da kun på det beløpet skattyter kunne unndratt.

Det samme prinsipp må gjelde når skattyter har tatt en inntekt med til beskatning et år for sent, når en slik inntektsføring faktisk har skjedd før det ble satt noe søkelys på saken. Skattyter har da kun hatt en periodiseringsfordel med mindre det i tillegg var en forskjell i skattesats.

## **11.2.5 Subjektive vilkår**

### **11. 2.5.1 Innledning**

Etter gjeldende rett skal det ikke ilegges tilleggs-skatt når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak som ikke kan legges ham til last, jf § 10-3 bokstav b

### **11.2.5.2 Utvalgets vurderinger og forslag**

Skattebetalerforeningen er enig med utvalget i at en sanksjon av en viss størrelse som har klare elementer av pønal karakter ikke bør ilegges med mindre skattyter er å bebreide. Hensynet til legitimitet og rettferdighet veier i denne sammenheng tyngre enn hensynet til enkelhet og effektivitet. Vi gir derfor vår tilslutning til at skyldkravet kommer til uttrykk i den lovbestemmelsen som angir hovedvilkårene for å ilegge tilleggs-skatt. Et uaktsomhetsvilkår innebærer at ligningsmyndighetene må foreta en vurdering av skattyters opptreden for å avgjøre om han har handlet slik en normalt kyndig og omtenk-som skattyter ville handlet. Dersom skattyter har gjort så godt han kan, og ikke kan bebreides for at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, er det etter vår oppfatning ikke grunnlag for bruk av tilleggs-skatt. Ved aktsomhetsvurderingen må tas hensyn til skattyters individuelle egenskaper og erfaring.

Skattebetalerforeningen er enig med utvalget i at aktsomhetskravet bør komme til uttrykk i loven på en annen og klarere måte enn gjennom en ren videreføring av unntaket for unnskyldelige forhold. Vår erfaring er at unntaksregelen i dag praktiseres for strengt, og vi er derfor helt enig i følgende uttalelse fra utvalget. *"Med dette tilsiktes også at praksis blir noe lempeligere"*

Etter utvalgets vurdering tilsier tungtveiende effektivitetshensyn en videreføring av regelen om at det påhviler skattyter å godtgjøre at han ikke er noe å bebreide, og antar at det ikke er i strid med uskyldspresumsjonen i EMK artikkel 6 at bevisbyrden påligger skattyter.

Skattebetalerforeningen mener det følger av EMK at bevisbyrden må ligge hos ligningsmyndighetene, og at det ikke er noen grunn til at straffesiktede skattytere ikke skal ha de rettigheter som følger av EMK. Bevisbyrden i forhold til skyldkravet må derfor etter vår oppfatning ligge hos ligningsmyndighetene, og skattyters rettsikkerhetsgarantier må tillegges større vekt enn hensynet til masseforvaltning og enkelhet i ligningsforvaltningen.

### **11.2.5.3. Ansvar for medhjelpers feil**

Etter gjeldende rett fremgår det ikke direkte av loven at skattyter skal ilegges tilleggs-skatt når noen som har bistått ham har opptrådt uaktsomt, men det følger av etablert praksis. Medhjelpers uaktsomhet er ikke ansett som et unnskyldelig forhold etter § 10-3 bokstav b. For bruk av forhøyet sats må skattyter selv ha opptrådt grovt uaktsomt eller forsettlig.

Utvalget foreslår en egen lovbestemmelse om skattyters ansvar for medhjelpers feil

Skattebetalerforeningen bemerker at det i mange tilfeller vil kunne virke klart urimelig at skattyter identifiseres med medhjelpers uaktsomme eller forsettlige handling. Vi støtter derfor utvalgets forslag om at skattyter ikke skal svare for medhjelpers feil når skattyter sannsynliggjør at de uriktige eller ufullstendige opplysningene skyldes at den som har bistått ham har gått ut over sitt oppdrag eller for øvrig har handlet på en upåregnelig måte.

Skattebetalerforeningen bemerker at det er lett å gjøre feil ved utarbeidelse av ligningsoppgavene, og at de som driver med slikt arbeid med regelmessige mellomrom vil kunne gjøre feil, på samme måte som vel alle ligningsfunksjonærer under ligningen også begår feil. Vår erfaring er at unntaksreglen for tilleggsskatt er praktisert altfor strengt, og at dette i mange tilfeller virker svært urimelig både for skattyter og medhjelper. Særlig på bakgrunn av at det ikke foreligger noen sanksjoner når ligningsmyndighetene selv begår feil.

Skattebetalerforeningen er derfor sterkt uenig i utvalgets uttalelse om at det foreslåtte unntaket skal være snevert, og kun vil komme til anvendelse i særlige tilfeller. Etter vår oppfatning bør det i forarbeidene presiseres at praktiseringen bør være lempelig.

### **11.2.6 Unntak fra tilleggsskatt**

Skattebetalerforeningen er enig med utvalget i at tilleggsskatt kun skal legges der skattyter uaktsomt har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf ovenfor punkt 11.2.5.2, og at det dermed ikke lenger er behov for å opprettholde unntaket i ligningsloven § 10-3 bokstav b om at tilleggsskatt ikke skal legges når skattyters forhold anses som unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak som ikke kan legges ham til last.

I forarbeidene til ligningsloven, Ot prp nr 29 (1978-79) side 123, er det uttalt at tilleggsskatt også kan unnlates der det er flere unnskyldelige forhold som hver for seg ikke er av den styrke at de kan begrunne fritak for tilleggsskatt. Utvalget er av den oppfatning at også slike forhold vil fanges opp av aktsomhetsvurderingen etter hovedregelen. Skattebetalerforeningen er helt enig at dette fortsatt skal være gjeldende rett.

#### **- Regne eller skrivefeil**

Skattebetalerforeningen er enig med utvalget i at gjeldende rett videreføres, slik at det ikke legges tilleggsskatt for åpenbare regne- eller skrivefeil, jf ligningsloven § 10-3 bokstav a.

#### **- Kontrollopplysninger**

Skattebetalerforeningen er enig med flertallet i at det ikke er behov for en sanksjon i form av tilleggsskatt når skattyter unnlater å returnere en fullstendig og korrekt forhåndsutfyllt selvangivelse.

#### **- Beløpsgrense for tilleggsskatt**

Skattebetalerforeningen er enig i at beløpsgrensen må heves, men hadde gjerne sett grensen noe høyere enn utvalgets forslag på 600 kroner

#### **- Frivillig retting**

Etter § 10-4 nr 3 skal tilleggsskatt beregnes med lav sats eller sløyfes når skattyter, hans bo eller arvinger frivillig retter eller utfyller de tidligere gitte opplysningene, når disse ikke er fremkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som ligningsmyndighetene har fått eller kunne fått av andre. I praksis beregnes tilleggsskatt med 1 prosent slik at renter av økt skatt eller trygdeavgift kan beregnes etter § 9-10. Som det fremgår i kapittel 15 foreslår utvalget at det skal beregnes renter i endringssaker uavhengig av om skattyter ilegges tilleggsskatt eller ikke. Som en følge av dette foreslår utvalget at det ikke skal ilegges tilleggsskatt i slike situasjoner.

Et slikt unntak fra tilleggsskatt vil komme til anvendelse både når skattyter frivillig retter eller supplerer enkeltopplysninger i allerede leverte oppgaver, og når selvangivelse som leveres etter utlegg, realitetsbehandles.

Skattebetalerforeningen gir sin tilslutning til utvalgets forslag om at frivillig retting faller inn under unntaket for tilleggsskatt. Sterke rimelighetsgrunner taler for at skattyter skal kunne rette opp tidligere begåtte feil, når rettingen ikke er foranlediget av kontroller og andre tiltak fra ligningsmyndighetenes side. Heller ikke preventive grunner tilsier bruk av tilleggsskatt.

#### **- Etter skattyters død**

Skattebetalerforeningen deler utvalgets oppfatning om at det vil være i strid med uskyldspresumsjonen i EMK artikkel 6 nr 2 å ilegge et dødsbo tilleggsskatt for skatteunndragelser som avdøde hevdes å ha begått. Dør skattyter etter at selvangivelsen er levert, men før tilleggsskatt for uriktige eller ufullstendige opplysninger er ilagt, vil det således være konvensjonsstridig å ilegge tilleggsskatt.

Vi gir derfor vår tilslutning til at det ikke ilegges tilleggsskatt der skattyter avgår ved døden før tilleggsskatt er endelig ilagt.

Hvis tilleggsskatten derimot er endelig ilagt før skattyter døde, er vi enige i at tilleggsskatten opprettholdes og innkreves. Tilsvarende kan tilleggsskatt ilegges der det er skattyters bo, gjenlevende ektefelle i uskifte eller arvinger som er ansvarlig for å levere selvangivelsen for avdøde, og det er disse som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger om avdødes forhold.

#### **- Oppportunitetsprinsipp**

I praksis er det diskutert om det eksisterer et såkalt oppportunitetsprinsipp, slik at ligningsmyndighetene kan unnlate å ilegge tilleggsskatt der dette fremstår som urimelig tyngende for skattyter.

Skattebetalerforeningen mener det bør være en skjønnsmessig adgang for ligningsmyndighetene, herunder nemndene, til å unnlate å ilegge tilleggsskatt der det vil slå særlig urimelig ut for en enkelt skattyter. Det er flere hensyn som taler mot en slik regel, men vi mener skattyters rettssikkerhetsgaranti er viktigere. Selv om vi er

enig med utvalget i at reglene om tilleggsskatt herunder unntaksreglene som hovedregel må regulere uttømmende hvilke tilfeller som skal sanksjoneres

### **11.2.7 Beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt**

Skattebetalerforeningen er enig med utvalget i at de beste grunner taler for at tilleggsskatten også i fremtiden bør fastsettes på grunnlag av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt

Dette reiser spørsmål om hvordan tilleggsskatten skal fastsettes når skattyter har et skattemessig underskudd. For å unngå de praktiske problemene som en etterfølgende effektivering forårsaker, mener utvalgets flertall, alle med unntak av Jan Syversen, at tilleggsskatten bør effektueres fullt ut det året vedtak om tilleggsskatt treffes. En slik løsning vil dessuten medføre at skattyter blir ferdig med saken en gang for alle.

Skattebetalerforeningen understreker at masseforvaltningshensyn ikke kan brukes som et avgjørende argument for å innføre en åpenbar urimelig løsning.

Skattebetalerforeningen gir derfor sin tilslutning til mindretallet, utvalgsmedlem Jan Syversens begrunnelse for å beholde dagens praksis med å fastsette tilleggsskatten i det året ligningen fravikes eller endres på grunn av opplysningssvikt, men at tilleggsskatten først effektueres når fremføringsperioden opphører.

For øvrig gir vi vår tilslutning til at konsernbidrag etter skatteloven §§ 10-2 til 10-4 ikke skal hensyntas ved fastsettelse av tilleggsskatten.

### **11.2.8 Tidfestingsfeil**

Etter flertallets forslag skal tilleggsskatten som hovedregel beregnes av det skatte- eller avgiftsbeløp som er eller kunne ha vært unndratt vedkommende inntektsår, dvs. etter en bruttometode. Det vil si at hvert år ses for seg - også der en tidfestingsfeil automatisk vil bli korrigert senere år. Flertallet foreslår en lavere tilleggsskattesats på 10 prosent ved slike tidfestingsfeil.

Skattebetalerforeningen er som mindretallet, utvalgsmedlem Jan Syversen, uenig med flertallet i at grunnlaget for tilleggsskatt ved tidfestingsfeil skal kompenseres gjennom en redusert sats. Som dette medlemmet bemerker vil ileggelse av tilleggsskatt etter nominelle verdier ved tidfestingsfeil føre til en overkompensasjon i statens favør som ikke reflekterer størrelsen av den skatteunndragelse som skattyters opplysningspliktbrudd kunne medføre. Dette er en grov urimelighet som vil svekke tilliten til reglene om tilleggsskatt og systemets legitimitet.

Skattebetalerforeningen viser til at gjeldende rett er at ligningsmyndighetene må foreta beregninger ut i fra hvor lang skattecreditt skattyteren ville ha oppnådd ved den feilaktige tidfesting. Det er nåverdien av denne skattecreditten som utgjør grunnlag for tilleggsskatt. En slik fremgangsmåte må anses som den teoretisk korrekte fremgangsmåte som sikrer forholdsmessighet mellom skattyters brudd på opplysningsplikten og tilleggsskatten.

Vi er derfor enig med mindretallets, utvalgsmedlem Jan Syversens, begrunnelse og eksempler, og viser særlig til eksempel 1 på side 121 som viser at flertallets forslag leder til vilkårlige resultater og vil kunne føre til svært urimelige utslag i forhold til dagens nettometode. Vi er ikke enig med utvalgets flertall i at dette er en spesielt komplisert regel.

Skattebetalerforeningen støtter derfor mindretallet i at gjeldende rett bør lovfestes, og gir sin tilslutning til nytt annet ledd i § 10-9 nr 1, inntatt på side 123.

### **11.2.9 Satser for tilleggsskatt**

#### **- Ordinær sats**

Etter utvalgets forslag til nye regler er det et vilkår for å legge tilleggsskatt at skattyter har opptrådt uaktsomt. Utvalget antar at dette vilkåret vil medføre at færre skattytere ilegges tilleggsskatt, sammenlignet med dagens situasjon hvor unntaksbestemmelsen i § 10-3 bokstav b praktiseres relativt strengt.

Skattebetalerforeningen er derfor enig med utvalget i at det ikke foreligger sterke grunner til å sette satsen lavere enn 30 prosent.

#### **- Redusert sats**

Skattebetalerforeningen er enig med utvalget i at det er behov for å videreføre en regel om redusert sats for tilleggsskatt, og en sats på 10 prosent vil gi en passende reaksjon i tilfellene nevnt under § 10-10 bokstav a og b.

#### **- Forhøyet sats**

Skattebetalerforeningen er enig med utvalget i at det fortsatt skal kunne legges tilleggsskatt med inntil 60 prosent når skattyter har opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt. For å unngå forskjellsbehandling bør sentrale myndigheter, som i dag, gi retningslinjer for de nærmere kriterier ved valg av sats.

Etter utvalgets forslag skal imidlertid skattytere som ikke har levert selvangivelse mv anses å ha gitt ufullstendige opplysninger. En konsekvens av dette er at tilleggsskatt kan beregnes med inntil 60 prosent ved skjønnslikningen. Etter gjeldende rett beregnes tilleggsskatten kun med 30 prosent i slike tilfeller. Utvalget antar at en skattyter som ikke leverer selvangivelse, ofte må anses å ha handlet grovt uaktsomt eller forsettlig, slik at forhøyet sats kommer til anvendelse.

Vår erfaring er derimot at skattytere som ikke leverer selvangivelse, ofte er ressursvake personer eller personer som for en periode på grunn av sykdom eller personlige problemer ikke har klart å forholde seg til formelle krav. Dersom ligningsmyndighetene legger til grunn samme utgangspunkt som utvalget, nemlig at forhøyet sats normalt kommer til anvendelse, vil det være svært uheldig. Vi mener derfor at det er svært viktig at det fremgår av forarbeidene at unntaksregelen skal praktiseres lempelig også i disse tilfellene.

### **11.2.10 Bevisregler**

Skattebetalerforeningen er av den klare oppfatning at uskyldspresumsjonen må gjelde, og at bevisbyrden må ligge hos ligningsmyndighetene, jfr punkt 11.2.5.2.

## **11.4 Andre administrative sanksjoner**

### **11.4.2 Gebyr ved forsinket levering av selvangivelse mv.**

Hvis selvangivelse og eventuelle ligningsskjemaer ikke leveres foreslår utvalget å innføre et fast gebyr i stedet for tilleggsskatt. Det samme foreslås ved forsinket levering av selvangivelse mv. Skattebetalerforeningen støtter dette forslaget. Lovteksten på dette punkt bør presiseres bedre når det kun skilles mellom inntil eller mer enn en måned. Skattebetalerforeningen foreslår at "under en måned" erstattes med "inntil en måned".

## **Kapittel 12 - Saksbehandlingsregler**

Skattebetalerforeningen er enig i at saksbehandlingsreglene som følger av EMK artikkel 6 må lovfestes.

### **12.2.3 Skattyters rett til å forholde seg taus - vern mot selvinkriminering**

Skattebetalerforeningen stiller seg positiv til at retten til å forholde seg taus etter tidspunkt for siktelsen reguleres nærmere både i ligningsloven § 4-10 og i en ny bestemmelse i § 10-11 nr 1 bokstav b. Vi ser likevel at det i denne sammenheng kan være vanskelig å skille mellom tilleggsskattespørsmålet og den øvrige del av saken som gjelder de materielle spørsmål. Det er derfor viktig at den informasjon som er tenkt inntatt i varslene om tilleggsskatt er så presis og informativt utformet som mulig. Etter vårt syn bør et slikt varsel ha en mer forklarende tekst enn den formulering som er inntatt i utkast til ny § 10-11 nr 1 bokstav b.

Vi er enig i utvalgets syn om at undersøkelse etter ligningsloven § 4-10 i de fleste tilfeller vil være gjennomført før varsel om tilleggsskatt sendes ut. Vernet mot selvinkriminering vil derfor kunne få en noe begrenset betydning i slike saker. I det varsel om tilleggsskatt er sendt ut vil skattyter selvsagt ikke ha noen plikt til å medvirke til nærmere undersøkelse fra ligningsmyndighetenes side. Vi er derfor inneforstått med at ligningsmyndighetene må sikres anledning til å kunne fremskaffe ytterligere bevis for å komme frem til riktig vurdering av så vel det ligningsmessige resultatet, som hvilket faktum som skal legges til grunn for tilleggsskattespørsmålet.

#### **12.2.3.2 Bevissikring - utvalgets vurdering og forslag**

Skattyters vern mot selvinkriminering innebærer at han ikke kan pålegges å gi ytterligere opplysninger eller å medvirke til nærmere undersøkelse etter at han er siktet etter EMK. Dette nødvendiggjør et tvangsmiddel for ligningsmyndighetene for å kunne fremskaffe opplysninger som er relevante for ligningen.

Utvalget har valgt å løse dette ved å foreslå en ny bestemmelse i ligningsloven, § 4-11, etter mønster fra konkurranseloven § 6-2, om adgang til bevissikring. Det blir fremhevet at en slik bestemmelse vil gjøre ligningsarbeidet effektivt, uten at vernet mot selvinkriminering blir krenket.

Etter dagens regler gir ligningsloven § 4-10 ligningsmyndighetene rett til å pålegge skattyter å medvirke til nærmere undersøkelse. Bestemmelsen nevner særskilt hvilket materiale skattyter plikter å fremlegge. I tillegg inneholder bestemmelsen plikt til å gi adgang til befaring, besiktigelse, gjennomsyn av virksomhetens arkiver, taksering mv av fast eiendom, anlegg, innretninger med tilbehør, opptelling av besetninger, beholdninger av varer, råstoffer mv.

Etter vår oppfatning er imidlertid den foreslåtte hjemmelen vesentlige videre utformet enn dagens § 4-10. Behovet for en slik utvidelse synes ikke særlig begrunnet. Det forhold at det er behov for en slik vid hjemmel i konkurranseloven § 6-2 tilsier ikke nødvendigvis at den samme hjemmelen passer på ligningsforvaltningens område.

Etter vårt syn er ligningsmyndighetenes behov for å få saken tilstrekkelig opplyst ivare tatt gjennom dagens bestemmelse i § 4-10. Riktignok vil ikke skattyter lenger ha plikt til å medvirke til å fremskaffe materiale og gi tilgang til nærmere bestemt inventar etter at han er siktet. Dette kan imidlertid løses ved at ligningsmyndighetene får rettens tilsagn om å kunne innhente de nødvendige opplysninger uten at skattyter trenger medvirke.

Det er særlig betenkelig å innføre en slik vid hjemmel så lenge forslaget legger opp til at det ikke skal stilles krav til sannsynlighetsovervekt for at det foreligger lovbrudd.

Det er foreslått at en begjæring om bevissikring må angå konkret hva ligningsmyndighetene krever tilgang til. Etter vårt syn er dette ikke tilstrekkelig. I tillegg bør det kreves at begjæringen angir hva ligningsmyndighetene tar sikte på å fremskaffe av bevis, samt angir hva slags lovbrudd ligningsmyndighetene har mistanke om. Uten en slik beskrivelse vil domstolene i liten grad være i stand å foreta en selvstendig vurdering for behovet for bevissikring. Det bør ikke være overlatt fullt ut til ligningsmyndighetenes vurdering hvorvidt det foreligger skjellig grunn til mistanke om lovbrudd.

Det er foreslått at en rettslig beslutning om samtykke til bevissikring kan påkjæres, men uten at det gis oppsettende virkning. Det blir fremhevet at formålet med tiltaket da vil bli forspilt. Etter Skattebetalerforeningens syn bør det likevel vurderes nærmere om det kan gis oppsettende virkning i de tilfeller der tiltaket ikke vil bli forspilt.

#### **12.2.4 - Innsynsrett**

Skattebetalerforeningen vil fremheve at det kontradiktoriske prinsipp må ivaretas på en betryggende måte ved behandling av tilleggsskattesaker. Utvalget foreslår at det skal settes som vilkår for skattyters innsynsrett at skattyter underbygger at dokumentene er nødvendige for forsvaret. Dette er et alt for strengt vilkår å oppstille i en slik sammenheng, og vil gi skattyter dårlig rettssikkerhet. Skattyter kan ikke på forhånd vite om det enkelte dokument er nødvendig eller unødvendig for å kunne forsvare seg. Etter Skattebetalerforeningens oppfatning må utgangspunktet være at skattyter skal ha rett til innsyn i ethvert dokument. Kun dersom ligningsmyndighetene kan dokumentere at tungtveiende til den videre kontroll tilsier det, så kan det være grunnlag for å begrense skattyters innsynsrett.



## 12.2.6 - Varsel om tilleggsatt

Et varsel må, etter utvalgets oppfatning, inneholde en oppfordring til skattyter om å uttale seg om forhold som kan ha betydning for vurderingen av om de subjektive vilkår er oppfylt. Dette er fulgt opp i forslag til ny § 10-11 nr 1 bokstav c. Etter vårt syn har bestemmelsen fått en utforming som kan gjøre det vanskelig for skattyterne å forstå hva som menes. Begrep som "subjektive vilkår" er det vanskelig for vanlige skattytere å forstå innholdet av. Særlig er dette uheldig når bestemmelsen i § 10-6 om vilkårene for å legge tilleggsatt bruker et annet begrep, nemlig uaktsomhet. Etter vårt syn bør § 10-11 nr 1 bokstav c lyde slik:

*" oppfordre skattyter til å sannsynliggjøre at han ikke har handlet uaktsomt når de uniktige eller ufullstendige opplysningene ble gitt"*

Varslet skal også gjøre skattyter oppmerksom på hans rett til å forholde seg taus fra og med tidspunktet han er siktet. Dette er foreslått nærmere regulert i ny § 10-11 nr 1 bokstav b. Etter vårt syn har bestemmelsen fått en noe uklar utforming som kan skape forvirring hos skattyterne. I enkelte situasjoner vil det være ytterst vanskelig for skattyter å vurdere hvilke opplysninger han kan holde tilbake uten at dette blir brukt mot han, og hvilke som vil gi grunnlag for skjønnsligning etter ligningsloven § 8-2 nr 2 dersom de ikke blir gitt. Etter vårt syn bør § 10-11 nr 1 bokstav b utformes slik varselet må inneholde anvisning på hvilke opplysninger som kan medføre skjønnsligning dersom opplysningene ikke blir gitt.

Uansett må skattyter i slike tilfeller gis anledning til å rette opp "skadene" dersom ligningsmyndighetene gir skjønsmessige inntektstillegg på grunn av slike manglende opplysninger. Etter Skattebetalerforeningens syn må ligningskontoret i slike tilfeller pålegges å sende kopi av innstillingen til vedtak til skattyter i god tid før vedtak fattes. Vi foreslår at det inntas en slik bestemmelse i kapittel 10.

## Kapittel 13 - Domstolsprøving

Høyesterett har i Sundt-kjennelsen i mai 2003 fastslått prinsippet om fri bevisførsel i tilleggsatt saker. Skattyter har derfor adgang til å fremlegge nye opplysninger med virkning for vurderingen av tilleggsatten. For vurdering av det materielle spørsmål i saken er det ingen endring i begrensningen av adgangen til å fremlegge nye opplysninger for domstolen. Domstolen kan konkludere med at skattyter ikke skal ha tilleggsatt fordi nye opplysninger viser at han ikke har hatt de inntekter han er beskyldt for å ha unndratt fra beskatning. Han skal likevel skattlegges for dem!

Skattebetalerforeningen mener at en slik rettstilstand ikke bare er uheldig, men uakseptabel. Ønske om et korrekt ligningsresultat bør prioriteres slik at det i **alle** skattesaker åpnes for fri bevisførsel. Selv om det kan hevdes at en slik ordning vil kunne føre til en uthuling av opplysningsplikten, må dette anses som et mindre onde. Som utvalget også påpeker har skattyter en motivasjon til å få saken best mulig opplyst under klagebehandlingen. Skattyter vil naturligvis ønske en avklaring raskest mulig. Ytterligere motivasjon for å få saken tilstrekkelig opplyst ligger også i ordningen med saksomkostninger dersom skattyter må til domstolen for å få medhold. Vinner skattyter frem på grunn av nye opplysninger risikerer han ikke bare å dekke egne omkostninger, men også motpartens.

## **Kapittel 15 Enkelte særspørsmål - Renteberegning**

Utvalgets flertall går inn for å endre dagens regler om at renter på skyldig skatt etter endringsvedtak kun kan beregnes dersom det er ilagt tilleggsskatt. Utvalgets flertall ønsker en ordning der det beregnes rente i alle endringssaker. Som argument for et slikt synspunkt fremheves at skattyter har hatt en likviditetsfordel som bør tilbakebetales i form av renter, uansett om skattyter er å bebreide eller ikke. Etter flertallets forslag til ny lovtekst, skal rente beregnes fra utløpet av året etter inntektsåret og frem til vedtak blir truffet.

Skattebetalerforeningen tar sterkt avstand fra utvalgets flertall på dette punktet, og støtter fullt ut utvalgets mindretall og den begrunnelse som mindretallet gir for å opprettholde dagens ordning.

Som mindretallet gir uttrykk for bør spørsmålsstillingen være hvem som bør ha renterisikoen i endringssaker. Skattebetalerforeningen mener at vanlige skattytere vil oppfatte et rentepåslag som en straffereaksjon, uavhengig av begrunnelse. Rimeligheten av en slik generell straffereaksjon kan vurderes i forhold til følgende typetilfeller.

**1) Skattyter har gitt alle opplysninger og for lav utlignet skatt kommer som et resultat av en feilregistrering hos likningskontoret. Skattyter oppdager ikke feilen.**

Etter dagens regler har skattyter en plikt til å si fra om feil ved skatteoppgjøret som han er klar over. Det kan ikke brukes tilleggsskatt dersom skattyter ikke melder ifra, men da gjelder en 10 års frist for endring. Problemet er at rettspraksis har stilt relativt strenge krav til sannsynliggjøringen av at skattyter har kontrollert sitt skatteoppgjør og likevel ikke oppdaget feilen. Det vil derfor i en stor andel av disse sakene, være anledning for likningskontoret å gå 10 år tilbake.

Når det er likningskontorets slurv som gir grunnlag for en senere uventet endring, kan det ikke aksepteres at det kommer en renteberegning i tillegg. Feilen ligger jo da hos likningskontoret, og regningen bør således ikke sendes skattyter. Til sammenligning ville en arbeidsgiver som feilaktig utbetalte for meget lønn til en ansatt, hatt store problemer med å kreve tilbake lønnen hvis ikke feilen var åpenbar, og arbeidsgiveren kunne ikke krevd renter fra tidspunktet for utbetaling.

**2) Skattyter har gitt alle opplysninger, og for lav utlignet skatt kommer som et resultat av en feilregistrering hos likningskontoret. Skattyter oppdager og melder fra om feilen.**

Det kan ikke aksepteres at en ærlig skattyter som sier i fra om feil i skatteoppgjøret, blir "belønnet" med renteberegning. At renten normalt blir liten, kan ikke være noe argument for fastholdelse av slik rente.

Skattebetalerforeningen kjenner til saker hvor skattyter straks har sagt ifra om feil ved det mottatte skatteoppgjøret, men hvor det har gått over et år før ligningen blir rettet

Dessuten forekommer det tilfeller der skattyter ikke oppdager feilen med en gang (selv om han kanskje burde ha gjort det), men for eksempel først i forbindelse med utfyllingen av senere års selvangivelse

Selv om de fleste skattytere er ærlige, frykter vi at terskelen for å gjøre oppmerksom på feil heves betraktelig ved gjennomføring av en automatisk renteberegning. Renten vil bli oppfattet som en svært urimelig straff for en situasjon som likningskontoret har skapt

**3) Skattyter har gitt alle opplysninger og argumentert for en regelforståelse som likningskontoret først bestrider under endringssaken.**

Denne skattyteren har fått et skatteoppgjør som forventet, men ligningsmyndighetene har uansett rett til å gjenoppta ligningen innen to år. En senere endringssak vil enten skyldes endret lovforståelse etter ligningsbehandlingen, eller at likningskontoret ikke gjorde jobben sin godt nok under ligningsbehandlingen

Skattyter risikerer her å bli varslet rett før utløpet av toårsfristen for endring, og at det så går lang tid før det foreligger noe endringsvedtak. Skattebetalerforeningen er kjent med tilfeller der det har gått nesten fem år fra varsel til vedtak. Så lang behandlingstid er heldigvis ikke vanlig, men det virker uansett svært urimelig at sendrekthet hos ligningsmyndighetene skal gi skattyter en økt rentebelastning. I tilfeller som dette er jo saken tilstrekkelig opplyst i den innsendte selvangivelsen. Selv om skattyter i noen tilfeller vil bli bedt om innsendelse av supplerende opplysninger, så har skattyter minimal mulighet for å trenere saksbehandlingen

I slike tilfeller må også renterisikoen ligge hos ligningsmyndighetene.

**4) Endring etter toårsfristen fordi skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, men vilkårene for ileggelse av tilleggsatt er ikke til stede.**

I de tilfeller hvor skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, men saken er av en slik art at tilleggsatt ikke skal legges, slutter Skattebetalerforeningen seg til synspunktene fra utvalgets mindretall på side 168

*"Endring utenfor toårsfristen kan bare skje når det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger fra skattyters side. Skattesystemet er noe av det mer komplekse regelverk vi har i vår lovgivning - et regelverk som endres hyppig - og hvor mange regler er basert på sterkt skjønsmessige kriterier. I tillegg er det ofte vanskelig - selv for eksperter - å vite den riktige sammenheng mellom ulike regler. Dette medfører at det å gi riktige og fullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene i mange tilfeller ikke fremstar som noen enkel sak. Det vil ofte forekomme at skattyter har gitt korrekte og fullstendige opplysninger ut fra den oppfatning av regelverket han har lagt til grunn for sine ligningsoppgaver. Men har ligningsmyndighetene en annen oppfatning - kanskje endog av et tilsomt spørsmål - kan det meget vel hende at skattyter ut fra denne rettsoppfatning ikke har gitt de tilstrekkelige opplysninger. Selv om skattyter har anstrengt seg for*

å oppfylle opplysningsplikten etter beste evne, vil han kunne trå feil. Det er nok så at skattyter må finne seg i at ligningen endres i slike tilfeller og at et skattekrav - som i seg selv kan utgjøre en ubehagelig overraskelse for skattyter - blir fastsatt og inndrevet. Men at han i tillegg også skal få et betydelig rentekrav - når tilleggsskatt ikke blir ilagt fordi skattyters forhold finnes unnskyldelig - dvs. at han har opptrådt aktsomt - finner dette medlemmet urmelig. Også i slike tilfeller bør staten ha rentersikoen.

Flertallet har brukt som begrunnelse at koblingen mellom renter og tilleggsskatt, medfører store terskelvirkninger for skattytere som blir ilagt tilleggsskatt sammenlignet med de som går fri. Etter mindretallets oppfatning er dette intet argument for å ilegge en form for reaksjon overfor en aktsomt skattyter. Når skattyter har opptrådt aktsomt vil en såpass betydelig økonomisk reaksjon som et rentekrav ofte vil utgjøre, fremst som urmelig. Satt på spissen kunne man jo si at også de unnskyldelige skattytere burde ilegges en tilleggsskatt for eksempel på 10 prosent for å minske terskelvirkningene. Mindretallet vil i denne forbindelse vise til Ot prp nr 29 (1978-79) hvor departementet er enig med lovutvalget i en motsatt terskelvirkning, nemlig at en ubegrenset renteplikt kan føre til at man oftere vil unnlate å rette ligningen etter ligningsloven § 9-5 nr 7 i så mange tilfeller man ville ha gjort om det ikke var noen renteforpliktelse. Fra proposisjonen siteres (s 118)

«Er det tvil om en endring bør foretas, vil en renteplikt lett føre til at man tar opp færre endringssaker til skade for skattyteren enn man ville gjøre uten renteplikt.»

Mindretallet er enig med departementet i følgende uttalelse på side 118 i nevnte proposisjon hvorfra siteres

«Departementet mener likevel at en konsekvent renteplikt vil føre for langt. Når forsinket utligning skyldes et uhell som ikke kan bebreides skattyteren, vil han ofte i god tro ha brukt sine penger til formål som han ikke ville ha finansiert ved lan. Gode grunner taler for Lovutvalgets forslag om renteplikt når den forsinkede utligning «skyldes skattyterens eget forhold.» Som Ligningsutvalget peker på, vil et slikt vilkår kreve en selvstendig og vanskelig vurdering, slik at renteplikten ville medføre ekstra problemer for ligningsforvaltningen. Departementet er derfor blitt stående ved å foreslå at renteplikten fortsatt knyttes til fastsetting av tilleggsskatt. De endrede vilkår for tilleggsskatt som foreslås i § 10-2 vil imidlertid føre til at utkastets rentevilkår ligger nærmere Lovutvalgets forslag enn skattelovens gjør.»

Mindretallet kan ikke se at situasjonen for ligningsforvaltningen har endret seg på en måte som gjør at de vurderinger departementet gjorde på slutten av 70-tallet ikke har gyldighet i dag. Mindretallet foreslår derfor at gjeldende rett opprettholdes. En ubetinget renteplikt vil etter mindretallets mening utgjøre et uforholdsmessig inngrep overfor de skatteyttere som har forsøkt å oppfylle sin opplysningsplikt etter beste evne, men som altså likevel har feilet uten at det skyldes et uaktsomt forhold fra skattyters side.

## **5) Endring etter toårsfristen fordi skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, der det kan ilegges tilleggsskatt.**

Både etter utvalgets forslag og etter dagens regelverk vil det foretas en renteberegning for dette typetilfellet. Skattebetalerforeningen vil gjerne trekke frem at ved endring av eldre saker, vil renteberegningen utgjøre en langt større økonomisk belastning enn selve tilleggsskatten. En øvre grense for hvor stor samlet rentebelastning skal kunne være, eksempelvis 30 % av den skyldige skatt eller en øvre grense for hvor stor summen av tilleggsskatt og rente skal kunne være, bør vurderes.

I forhold til vurdering av rimelig rentebelastning, hører det også med til bildet at den norske fristen for gjenopptakelse av ligningen er betydelig lengre enn i land som det ellers er naturlig å sammenligne oss med. I Norge er denne fristen 10 år, mens den kun er 5 år i eksempelvis Sverige og Finland. En slik lang endringsfrist burde i seg selv langt på vei kompensere for behovet for en rentebelastning også for slike endringssaker. Skattebetalerforeningen kan likevel akseptere at det foretas en renteberegning i saker med tilleggsskatt, men hadde gjerne sett at det ble åpnet for en sikkerhetsventil slik at renteberegningen ikke alltid var automatisk, men rent unntaksvis kunne unnlates eller reduseres ut fra en helhetsvurdering av saken. En slik skjønnsmessig unntaksregel ville også minsket terskeeffekten mellom saker med og uten tilleggsskatt.

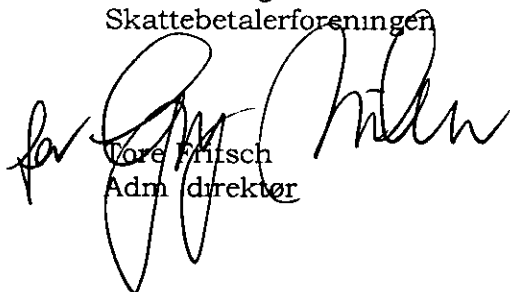
### Øvrige kommentarer

Det bemerkes forøvrig at etter forslaget til ny lovtekst skal rente beregnes for perioden fra utløpet av året etter inntektsåret og frem til vedtak blir truffet. Dette vil være en lengre periode for renteberegning enn etter dagens regler. Renten beregnes i dag for hele kalenderår og det beregnes ikke rente for endringsåret. At det kun beregnes rente for hele år, er i seg selv en fordel for kontrollen av utregningen av rentetillegget.

Både den gamle regelen og forslaget til ny regel, knytter renteperioden opp mot endringsvedtaket. Dette er etter Skattebetalerforeningens oppfatning uheldig fordi tidspunktet for endringsvedtaket kan trekke ut i tid på grunn av likningskontorenes til tider sendrettede saksbehandling. Etter Skattebetalerforeningens oppfatning er det tidspunktet for varsel om endring som bør avbryte perioden for renteberegning. Gjør likningsmyndighetene jobben sin innen rimelig tid, vil det ikke være store forskjellen mellom disse tidspunktene. Drar saksbehandlingen ut i tid, er det likningsmyndighetene som bør ha renterisikoen for denne perioden.

Det er kun utlignet skatt som etter dagens regler regnes som gjeld. En regel om beregning av rente i alle endringssaker, vil derfor innebære at det beregnes renter for en periode hvor grunnlaget for renteberegningen ikke var fradragsberettiget gjeld. Skattyter vil da oppleve at det offentlige både beregner renter av og legger formueskatt på samme beløp. Urimeligheten av en slik kombinasjon burde være åpenbar.

Med vennlig hilsen  
Skattebetalerforeningen



Tore Friisch  
Adm. direktør



Trond Olsen

