



## Skattedirektoratet

Saksbehandler  
Ellen B Moi

Deres dato  
17 mars 2003

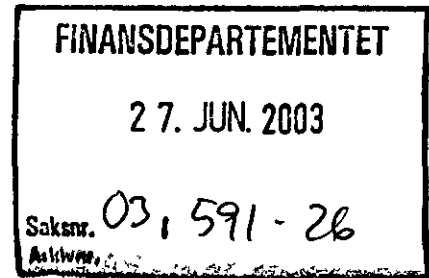
Vår dato  
26 juni 2003

Telefon

Deres referanse  
03/591 SL heg/KR

Vår referanse  
FP-PE 03/01601  
008 ebm

Finansdepartementet  
Skattelovavdelingen  
Postboks 8008 dep  
0030 Oslo



## Høring – NOU 2003:7 Tilleggsskatt m.m.

### 1 Innledning

Det vises til Finansdepartementets høringsbrev av 17 mars 2003 der Skattedirektoratet ble bedt om å komme med høringsuttalelse til Tilleggsskatteutvalgets utredning om tilleggsskatt m m i NOU 2003 7. Skattedirektoratet har utsatt høringsfrist til 27 juni 2003.

Tilleggsskatteutvalgets utredning har vært gjenstand for en bred høring i skatteetaten. Det har vært nedsatt en arbeidsgruppe bestående av representanter fra ytre etat og Skattedirektoratet, som har behandlet utredningen. I tillegg har vi fått tilbakemeldinger direkte fra fylkesskattekontorene. Fylkesskattesjefenes Forening står oppført som egen høringsinstans i Finansdepartementets høringsliste, men etter avtale er foreningens merknader sendt Skattedirektoratet og tatt hensyn til i det følgende.

Utredningen i NOU 2003 7 om Tilleggsskatt m m omhandler utelukkende de krav Den Europiske Menneskerettskonvensjon stiller til sanksjoner ved brudd på opplysningsplikten etter ligningsloven. Vi forutsetter imidlertid at også merverdiavgiftslovens regler tilpasses de krav som konvensjonen stiller.

Vi er kjent med at Sanksjonsutvalget har lagt frem NOU 2003 15 "Fra bot og bedring" som berører en del av de samme temaene som Tilleggsskatteutvalget behandler for så vidt gjelder de krav som Den europeiske menneskerettskonvensjonen stiller til norsk rett. Vi har imidlertid på det nåværende tidspunkt ikke hatt anledning til å sette oss grundig inn i denne utredningen for å kunne se denne i sammenheng med de vurderinger som er gjort av Tilleggsskatteutvalget. Vi ser imidlertid at skatteetaten også vil bli berørt av de vurderinger og anbefalinger som Sanksjonsutvalget gjør, og anmoder om å få ta del i høringen av NOU 2003 15.

### 2 Oppsummering av Skattedirektoratets vurderinger av tilleggsskatteutvalgets utredning

Postadresse  
Postboks 6300, Etterstad  
0603 Oslo  
skattedirektoratet@skatteetaten.no

Kontoradresse  
Fredrik Selmersvei 4  
Org nr 974761076

Sentralbord  
22 07 70 00  
Telefaks  
22 07 71 08



Selv om en overveiende del av skattytermassen opptrer lojalt og aktsomt overfor de pliktene de er pålagt etter ligningslovens kapittel 4, tilsier all erfaring at skattyters brudd på opplysningsplikten etter ligningsloven må kunne sanksjoneres for å få gjennomført ligningsarbeidet på en effektiv og mest mulig korrekt måte. Samtidig bør ikke sanksjonsnivået ligge høyere enn behovet tilsier for å sikre etterlevelse av opplysningsplikten. Etter Skattedirektoratets oppfatning medfører dagens sanksjonssystem med forsinkelsesavgift og tilleggsskatt en del uheldige konsekvenser og skjevheter som det er behov for å justere. Det er også behov for et sanksjonssystem med tilhørende saksbehandlingsregler som er bedre tilpasset de krav som dagens rettstilstand krever.

Skattedirektoratet stiller seg positiv til utvalgets forslag om å videreføre det tosporede sanksjonssystemet med en straffebestemmelse og en hjemmel for ligningsmyndighetene til å ilegge tilleggsskatt. Vi ser det også som viktig at et tilnærmet likt sanksjonsnivå som før plenumsdommene av 3. mai 2002 videreføres for lovbrudd som forfølges via strafferettsapparatet. Forholdet tilleggsskatt og straff er nærmere omtalt i avsnitt 7. Selve forslaget til ny sanksjonsmodell omtales i avsnitt 3, hvor også våre innvendinger til mindretallets forslag til en ren strafferettslig modell etter mønster fra Danmark er omtalt, jf. avsnitt 3.2.

I avsnitt 3.3 har vi enkelte forslag til endringer i selve modellen som vi finner det hensiktsmessig å omtale innledningsvis. Disse forslagene har sammenheng med at Skattedirektoratet i dag ikke kan anbefale at det gjøres unntak fra tilleggsskatt for kontrollopplysninger slik som utvalgets flertall foreslår inntatt i lovutkastet § 10-8 bokstav b. Et slikt unntak passer ikke inn i dagens system med plikt for skattyterne å levere selvangivelse. I stedet foreslår vi at det vurderes nærmere å innføre en ordning med stille aksept av den forhåndsutfylte selvangivelsen. Erfaringene både fra ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse og ordningen med stille aksept i Danmark og Finland er etter vår oppfatning nå så gode, at tiden er inne for å vurdere denne muligheten nærmere. Skattedirektoratet har derfor igangsatt et arbeid for å utrede mulighetene og konsekvensene av en ordning med stille aksept. Vi tar sikte på å arbeide videre med dette, og å ha et forslag ferdig slik at departementet kan vurdere dette i det videre lovarbeidet. Etter det vi forstår tar departementet sikte på å fremme forslaget om en ny sanksjonsmodell våren 2004. Vi antar derfor at det kan være hensiktsmessig å se en ordning med stille aksept i sammenheng med selve sanksjonssystemet. En ordning med stille aksept vil berøre sanksjonssystemet på flere måter. Blant annet vil det ikke lenger være behov for sanksjoner knyttet til forsinket og manglende levering av selvangivelsen som omfattes av ordningen.

Skattedirektoratet antar for øvrig at Tilleggsskatteutvalgets forslag til nytt administrativt sanksjonssystem om å ilegge gebyr ved forsinket og ikke levert selvangivelse og tilleggsskatt for uriktige eller ufullstendige opplysninger, vil være en effektiv og praktisk modell. Skattedirektoratet ser også behov for at det mykes noe opp i dagens relativt strenge sanksjonssystem, særlig med hensyn til det subjektive vilkåret for ileggelse av tilleggsskatt. I avsnitt 4 har vi merknader til utvalgets konkrete forslag til nye administrative sanksjonsregler. Når det gjelder ileggelse av gebyr foreslår vi en ytterligere differensiering ved at det legges inn en ny gebyrsats etter 1. august. For tilleggsskatt har vi særlig konsentrert oss om utvalgets forslag til

- Endringer i det subjektive vilkåret og ansvar for medhjelpers feil
- Unntak fra tilleggsskatt
- Beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt ved underskudd og tidfestingsfeil



- Sats for tilleggsskatt ved unnlatt levering av selvangivelsen og bruk av forhøyet sats

Utvalgets forslag til saksbehandlingsregler synes å ivareta de grunnleggende rettsikkerhetshensyn som er nedfelt i Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK) artikkel 6. Etter Skattedirektoratets oppfatning bør de fleste av de foreslåtte saksbehandlingsreglene kunne innarbeides i dagens arbeidsrutiner på en tilfredsstillende måte. Vi vil ellers sterkt fremheve viktigheten av at en ny sanksjonsmodell og tilhørende saksbehandlingsregler blir robuste i forhold til de krav som følger av Den europeiske menneskerettskonvensjonen, samt at sanksjonsmodellen enkelt kan tilpasses fremtidig rettsutvikling på dette området. Skattedirektoratet er ellers innforstått med at det er vanskelig å fastslå hvilke krav EMK stiller i ethvert henseende, slik at en rekke slike spørsmål først vil kunne bli avklart gjennom rettsapparatet. Vi vil likevel fremheve viktigheten av et stabilt og forutsigbart regelverk, og at verken skattyterne eller skatteetaten er tjent med regler som balanserer på hva som antas å være i samsvar med konvensjonen.

I avsnitt 5 kommenteres utvalgets forslag til saksbehandlingsregler, med vekt på skattyters rett til å forholde seg taus (selvinkrimineringsvernet) som anses for å ha særlig betydning for ligningsmyndighetenes kontrollvirksomhet. I tillegg tar vi blant annet opp spørsmål om utvalgets forslag til saksbehandlingsregler i lovutkastet § 10-11 fullt ut må gjelde for varsel om tilleggsskatt under ligningsbehandlingen der skattyter forholder seg helt passiv ovenfor ligningsmyndigheten både med hensyn til selvangivelsesplikten og å svare på henvendelser.

I avsnitt 6 behandles spørsmål knyttet til domstolsprøving, mens forholdet tilleggsskatt og straff som nevnt behandles i avsnitt 7. Her foreslår vi blant annet lovfesting av beviskravene og at den norm som skal være utgangspunkt for fastsettelse av bøter etter ligningsloven §§ 12-1 og 12-2 kommer direkte til uttrykk i lovteksten.

Utvalget foreslår at renteregelen i ligningsloven § 9-10 skal gjøres generell, noe vi i utgangspunktet stiller oss positive til, jf. avsnitt 8. Vi foreslår likevel at renteberegning unnlates der ligningsmyndighetene kan bebreides for at endringsaken først gjennomføres året etter ligningsåret.

I avsnitt 9 omtales spørsmålet om ikrafttredelse og overgangsregler for behandling av saker om tilleggsskatt som er under behandling når nye regler trer i kraft. For ligningsmyndighetene er det viktig at de nye reglene iverksettes fra samme kalenderår for alle slike saker uavhengig av hvilket inntektsår de gjelder. Videre er det viktig at det gis tid til opplæring, tilrettelegging av rutiner og utarbeidelse av retningslinjer for de nye regler, slik at disse er på plass før tidspunktet for ikrafttredelse.

### **3 Skattedirektoratets vurdering av Tilleggsskatteutvalgets forslag til ny sanksjonsmodell**

#### **3.1 Generelt**

For å sikre tilstrekkelig etterlevelse av opplysningsplikten etter ligningsloven kan ikke terskelen for bruk av sanksjoner etter ligningsloven settes ved grov uaktsomhet. En konsekvens av et skjerpet skyldkrav vil etter vår oppfatning medføre at den almennelige lovlydighet på dette området svekkes. Samtidig vil en del tilfeller ikke bli sanksjonert fordi grov uaktsomhet og forsett kan være vanskelig å bevise. Vi finner i denne



sammenheng å vise til at vanskelighetene med å fastslå graden av skyld hos skattyter var en av årsakene til endringene i reaksjonssystemet som ble innført med ligningsloven. Det vises til forarbeidene til ligningsloven, Ot prp nr 29 (1978-79) og Ot prp nr 55 (1985-86), hvor det ble etablert en betydelig omlegging av det administrative reaksjonssystemet siden dageldende reaksjonssystem ikke ble ansett tilfredsstillende. Tilleggsskatt ble før ligningsloven benyttet i betydelig mindre utstrekning enn forutsatt og variasjoner i bruken medførte forskjellsbehandling av skattyterne. For å sikre en mer konsekvent og ensartet praksis ble det med ligningsloven innført et nytt system med forenklet bevistema og standardiserte satser.

Etter Skattedirektoratets oppfatning bør derfor skyldkravet i et administrativt reaksjonssystem fortsatt settes ved simpel uaktsomhet og at skattyter har bevisbyrden for at han ikke er å bebreide. I motsatt fall må det antas at en rekke tilfeller ikke vil bli sanksjonert fordi ligningsmyndighetene finner det vanskelig å bevise grov uaktsomhet og forsett. Dermed vil også faren for forskjellsbehandling øke.

Etter Skattedirektoratets oppfatning er det således både ut fra hensynet til allmenn prevensjon, rettferdighet, likebehandling og effektivitet behov for å sanksjonere uaktsomme overtredelser i tillegg til de grovt uaktsomme og forsettlige overtredelsene av ligningsloven. I tillegg bør et administrativt reaksjonssystem suppleres med en straffebestemmelse som rammer de sistnevnte overtredelsene slik Tilleggsskatteutvalget foreslår. Vi kan ikke se at dagens ressursituasjon hos politi og påtalemyndighet har endret seg slik siden vedtakelsen av ligningsloven, at dette skulle tale for at det innføres et ensporet system etter mønster fra Danmark slik som mindretallet foreslår. Vi vil også i denne sammenheng vise til forarbeidene til ligningsloven. Det fremgår her at satsen for tilleggsskatt opprinnelig ble redusert til 30 prosent fordi en ønsket at flere saker skulle forfølges strafferettslig ut fra en betraktning om at dette ville ha større preventiv virkning samt at rettsvesenet var bedre egnet til å håndtere bevisene i grovere saker. Siden ressursituasjonen hos politi og påtalemyndighet ikke tilsa en så kraftig økning i antall straffeforfølgninger som forutsatt i Ot prp nr 29 (1978-79), ble dette senere endret slik at ligningsmyndighetene fikk adgang til å ilegge ytterligere 30 prosent tilleggsskatt ved forsett eller grov uaktsomhet, jf Ot prp nr 55 (1985-86).

Nedenfor i avsnitt 3.2 er våre innvendinger til mindretallets forslag nærmere omtalt. Vi har ellers ikke funnet grunn til å komme nærmere inn på de øvrige alternative modellene som utvalget har skissert i NOU kapittel 10.3, da vi deler Tilleggsskatteutvalgets vurdering om at disse modellene ikke i tilstrekkelig grad egner seg som grunnlag for et fremtidig sanksjonssystem ved brudd på ligningslovens regler om opplysningsplikt.

### **3.2 Modell etter det danske systemet**

Skattedirektoratet vil sterkt fraråde at det innføres en modell etter mønster fra Danmark.

Skattedirektoratet deler flertallets vurderinger av den danske modellen slik dette fremgår i kapittel 10.3.2 i NOU'en. Vi vil særlig fremheve at vi ser det som lite ønskelig at ligningsmyndighetene gis kompetanse til å ilegge sanksjoner som er formell straff etter norsk rett. Etter Skattedirektoratets oppfatning bør formell straff være forbeholdt de alvorlige overtredelsene etter ligningsloven. Dessuten synes mindretallets forslag å sette skattyter i en til dels uakseptabel tvangssituasjon med hensyn til vedtakelse av forelegget. Det er også spørsmål om et slikt ensporet system vil være praktisk dersom det viser seg at mange ikke vedtar forelegget slik at sakene må overføres til rettsapparatet. Dagens ressursituasjon ved politi og



påtalemyndighet synes ikke å tilsa at forfølgelse via rettsapparatet vil være et reelt alternativ i alle disse sakene. Dermed vil også saker kunne bli stående uten noen reaksjon overhodet. Går en likevel inn for et slikt ensportet system som mindretallet foreslår, er det etter vår oppfatning behov for en utbygning av politi og påtalemyndighet.

For øvrig synes mindretallet å bygge sin begrunnelse for en ren strafferettslig sanksjon på at ressursene skal rettes inn mot de tyngre skattesakene. Valget av sanksjonsform og skyldgrad vil imidlertid i liten grad påvirke hvilke saker som kontrolleres, idet graden av skyld først vil fremgå etter en nærmere kontroll og vurdering av saksforhold. Graden av skyld henger heller ikke nødvendigvis sammen med størrelsen på det beløp som er unndratt beskatning. Ligningsmyndighetene kan derfor ikke i utgangspunktet konsentrere arbeidet om de mer alvorlige sakene hvor skattyter har opptrådt grovt uaktsomt eller forsettelig, og dermed frigjøre ressurser til kontrollarbeidet i et slikt omfang som mindretallet synes å legge til grunn. Etter Skattedirektoratets vurderinger vil heller ikke valg av sanksjonsform ha stor betydning dersom skattyter først lar seg påvirke av oppdagelsesrisikoen.

Videre antas ikke ressursbelastningen for ligningsmyndighetene å øke vesentlig som følge av de krav som EMK stiller til saksbehandlingen av tilleggsskattesaker. For mindre alvorlige skatteunndragelser antas EMK's krav til saksbehandlingen i begrenset grad å påvirke behandlingen. Vi antar ellers at hoveddelen av de kravene som stilles til saksbehandlingen i lovutkastet § 10-11, lar seg tilpasse i dagens arbeids- og ressursituasjon uten større problemer.

At tilleggsskatt ilegges administrativt fratrar ikke sanksjonen dens karakter av straff etter EMK og de krav som konvensjonen stiller til behandlingen av denne type saker. Den europeiske menneskerettsdomstolen (EMD) aksepterer at administrative sanksjoner som anses som straff etter konvensjonen, ilegges administrativt i første instans når sanksjonen kan prøves av domstolene i etterkant. De nødvendige tilpasninger til EMK kan også innpasses i den administrative behandlingen uten at det er nødvendig å overføre dette i straffeprosessuelle former for at skattyters rettssikkerhetsgarantier vil bli akseptert og etterlevet.

Skattedirektoratet finner ellers ikke grunn til å komme nærmere inn på mindretallets forslag til gjennomføring av det foreslåtte ensportete system, hvor ligningsforvaltningen gis kompetanse til å legge formell straff i form av forelegg. Vi forventer imidlertid at det blir anledning å uttale seg nærmere om en slik modell dersom det skulle vise seg behov for en nærmere utredning.

### **3.3 Utvalgets forslag til ny administrativ modell**

Skattedirektoratet kan i hovedsak slutte seg til utvalgets forslag til modell. Som nevnt innledningsvis har vi imidlertid enkelte forslag til endringer i den foreslåtte modellen som vi finner det hensiktsmessig å omtale her, før vi i avsnitt 4 nedenfor omtaler de konkrete forslagene til utformingen av ordningen med gebyr og tilleggsskatt.

Flertallets begrunnelse for valg av sanksjonsform ved de ulike overtredelsene fremgår av NOU'en avsnitt 11.2.1 og 11.2.2. Flertallet bygger sin begrunnelse for ilegging av tilleggsskatt ved ikke levert selvangivelse



på at skattyter da har gitt ligningsmyndighetene ufullstendige opplysninger å bygge ligningsgrunnlaget på. Skattyter bør da behandles likt med den som gir ufullstendige eller uriktige opplysninger i selvangivelsen. Skattedirektoratet er i prinsippet enig i en slik synsvinkel. Derimot er vi uenig i at det ikke foreligger et behov for å legge tilleggs-skatt for poster som er utfylt på den forhåndsutfylte selvangivelsen ved unnlatt retur av denne.

### 3.3.1 Tilleggs-skatt for poster som er utfylt på den forhåndsutfylte selvangivelsen ved unnlatt levering av denne

Systemet med forhåndsutfylt selvangivelse er basert på at skattyter kontrollerer og bekrefter riktigheten av de opplysningene som er forhåndsutfylt, enten ved retur av tilsendt selvangivelse eller ved elektronisk tilbakemelding. Unnlatt levering av selvangivelsen medfører etter dagens system at ligningsmyndighetene skal gjennomføre en skjønns-ligning etter ligningsloven § 8-2 nr. 3 med de ekstra kontrolltiltak og undersøkelser dette påfører ligningsmyndighetene. I de fleste tilfellene vil ikke ligningsmyndighetene ha opplysninger som gir grunn til å bygge på annet enn de foreliggende grunnlagsdata ved skjønns-ligningen. Dette utelukker likevel ikke at utlignet skatt kan bli uriktig ved at skattyter ikke har bekreftet eller avkreftet de forslag på selvangivelsen som ikke bygger på grunnlagsdata. Ved siden av forslag til enkelte inntekts- og fradragposter vil dette særlig gjelde opplysninger om skattyterens sivilstand og forsørgelsesbyrde. Likeledes er det inntatt en rekke kontrollspørsmål på selvangivelsen som skattyter skal besvare for å sikre en mest mulig korrekt ligning. Skattyters unnlattelse av å besvare, bekrefte eller korrigere de ovennevnte forhold på selvangivelsen faller etter Skattedirektoratets mening klart inn under de forhold også flertallet i utvalget ellers har ment det skal sanksjoneres med tilleggs-skatt. Likhets-hensyn tilsier derfor at skattytere som mottar forhåndsutfylt selvangivelse, behandles på samme måte som andre skattytere med hensyn til reglene om tilleggs-skatt. Dette underbygges ytterligere ved at det kan være ganske ubetydelige eller tilfeldige inntektsforhold som gjør at en skattyter faller utenfor ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse i enkelte år.

Flertallets forslag passer derfor etter direktoratets oppfatning ikke inn i dagens system med plikt for skattyterne til å levere selvangivelse. Etter direktoratets oppfatning bør en som nevnt innledningsvis under avsnitt 2 i stedet utrede mulighetene for å innføre en ordning med "stille aksept" av den forhåndsutfylte selvangivelsen. De utredninger som er gjort så langt viser at en ordning med stille aksept har mange fordeler. Stille aksept vil være en ordning som alle skattytere som omfattes av ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse kan benytte seg av så lenge de ikke har endringer, og de slipper å forholde seg til leveringsfristen for selvangivelsen med fare for sanksjoner m.v.

Inntil en ordning med stille aksept er nærmere utredet og eventuelt iverksatt, er Skattedirektoratet av den prinsipielle oppfatning at det ikke er grunnlag for å unnta en slik opplysningssvikt fra tilleggs-skatt. Ligningsmyndighetene har fortsatt behov for at skattyter aktivt kontrollerer tredjemannsopplysningene i den forhåndsutfylte selvangivelsen, på lik linje som andre skattytergrupper selv må ta stilling til om opplysninger gitt av tredjemann er korrekte ved utfylling av selvangivelsen. Vi kan heller ikke se at det er grunnlag for å behandle forskjellige skattytergrupper ulikt etter hvilken type selvangivelse de har anledning til å levere. Etter Skattedirektoratets oppfatning er dette også i tråd med utvalgets forslag og begrunnelse for at gebyrets størrelse knyttes til hvilken oppgave som er forsinket eller unnlatt levert, og ikke til skattytergrupper, fordi



gebyret da vil ramme ulikt siden skattytergruppene ikke er ensartede, jf utvalgets drøftelse i NOU kapittel 11.4.2.2

### 3.3.2 Alternative forslag til utvalgets forslag til unntak fra tilleggsskatt for grunnlagsdata

Skattedirektoratet ser at sanksjonsnivået kan bli uforholdsmessig høyt dersom det fastholdes at det skal ilegges tilleggsskatt når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter kapittel 6, eller gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over

En skattyter som ikke leverer selvangivelsen vil da bli ilagt 8 000 kroner i gebyr (eventuelt 12 000 kroner dersom unnlattelsen også gjelder skjema) og tilleggsskatt på hele skjønnslikningen. For skattytere som omfattes av ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse vil proSENTSatsen etter det foreliggende forslaget som hovedregel være 10 prosent på hele skjønnslikningen. Dette fordi det vil foreligge kontrollopplysninger for de fleste opplysningene. For næringsdrivende vil derimot satsen for tilleggsskatt som hovedregel være 30 prosent, eventuelt 60 prosent ifølge forslaget, fordi det er færre kontrollopplysninger tilgjengelig for denne skattytergruppen.

Etter Skattedirektoratets oppfatning er det ikke behov for å sanksjonere unnlatt levering av selvangivelsen så strengt for så vidt gjelder poster i skjønnslikningen som bygger på opplysninger som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter kapittel 6 eller gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over. Ut fra forholdsmessighetsbetraktninger har vi vurdert eventuelle alternative løsninger for å avbøte det forhold at vi på nåværende tidspunkt ikke kan gå inn for et slikt unntak som flertallet foreslår. Et alternativ er at proSENTSatsen reduseres ytterligere i forhold til utvalgets forslag til en tilleggsskattesats på 10 prosent, jf lovutkastet § 10-10 nr. 2 bokstav a og b. Forslaget om å redusere satsen for tilleggsskatt ytterligere i disse tilfellene, gjelder også for skattytere som har levert selvangivelsen.

Et annet alternativ er at det foretas en viss harmonisering av ilagt gebyr og tilleggsskatt. For eksempel ved at gebyret inngår som et minstepeløp ved beregning av tilleggsskatten. Størrelse, slik at det ikke ilegges tilleggsskatt i tillegg til gebyret der beregnet tilleggsskatt blir mindre enn 8 000/12 000 kroner. Overstiger tilleggsskatten gebyrets størrelse, utgjør tilleggsskatten det overskytende. Alternativt kan gebyret bortfalle slik at det bare ilegges tilleggsskatt der denne overstiger gebyrets størrelse.

Skattedirektoratet vil i denne sammenheng også bemerke at det kan være grunn til å vurdere om det bør innføres et generelt øvre tak for tilleggsskattens størrelse. Det vises her til mindretallets forslag i kapittel 11.2.9.3 i NOU'en. Dette bør også ses i sammenheng med at utvalget foreslår å opprettholde (og utvide) renteplikten etter ligningsloven § 9-10, jf avsnitt 15.1.3 i NOU'en slik at sanksjonsnivået kan bli svært høyt. Dersom det er behov for å sanksjonere tilfeller som overstiger et slikt tak ytterligere, kan disse vurderes å bli anmeldt dersom forutsetningene for dette er til stede.

Uansett om det foreslåtte unntaket i lovutkastet § 10-8 bokstav b vedtas eller ikke, oppstår det spørsmål om ilagt tilleggsskatt på grunn av uriktige eller ufullstendige opplysninger under ligningsbehandlingen forhindrer ligningsmyndighetene i å ilegge tilleggsskatt på nytt. For eksempel etter senere



kontrollundersøkelser som enten viser at skjønnsligning grunnet manglende selvangivelse var satt for lavt eller at konkrete inntekts- eller formuesposter skulle vært satt høyere. Dette fordi det har vært reist spørsmål om den senere endringssaken i slike tilfeller vil være en gjentatt straffeforfølgning etter EMK P 7-4 for samme forhold. I så fall kan det vurderes om det bør gjøres til en egen overtredelse å ikke gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på f.eks. at skjønnnet er satt for lavt. Slik vi har forstått ordningen med stille aksept i Danmark, er denne kombinert med en plikt for skattyter til å varsle ligningsmyndighetene om at inntekten er satt for lavt innen fire uker etter at han mottok melding om fastsettelsen. Overtresplikten, og skattyter har opptrådt grovt uaktsomt eller forsettelig, er straffen bøter, mens strafferammen utvides til fengsel inntil 2 år dersom overtredelsen er begått med det forsett å unndra skatt.

Det vil stille skattemyndighetene ovenfor store problemer med en effektiv sanksjonshåndheving om det er å anse som en gjentatt straffeforfølgning for samme forhold at skattyter i endringssak legges tilleggs skatt på et større grunnlag enn det som ble lagt til grunn ved ligningen. Det er behov for å avklare den uklarhet som foreligger rundt denne problemstillingen i flere sammenhenger. På den ene side er det samme sanksjonshjemmel som benyttes både under ordinær ligning og i endringssaken, det er bare skjønnnet som viser seg å være satt for lavt. På den annen side skal EMK P 7-4 beskytte lovovertrederens legitime interesse i å kunne legge saken bak seg, noe som vanskelig kan sies å være tilfelle der han har forholdt seg helt passiv i forhold til sine plikter etter ligningsloven og dermed fått en gunstig skjønnsligning. Det avgjørende må imidlertid være at så lenge ligningsmyndighetene etter ligningsloven § 9-5 jf § 9-6 har endringskompetansen i behold må det også være anledning til å ta en slik sak opp til endring. I motsatt fall vil ligningsmyndighetenes endringskompetanse bli illusorisk for så vidt gjelder tilleggs skatt. Skattedirektoratet stiller seg tvilende til at EMK P 7-4 nr 2 begrenser denne endringskompetansen, men i så fall utelukker heller ikke denne bestemmelsen på visse vilkår at en sak om samme forhold tas opp på nytt. Skattedirektoratet vil i denne sammenheng også vise til Finansdepartementets brev til Riksadvokaten av 13 august 2002 hvor det blant annet er uttalt følgende om spørsmålet om tilleggs skatt sperrer for en etterfølgende straffesak:

*"Finansdepartementet er enig i Skattedirektoratets konklusjon om at et endelig forvaltningsvedtak om ileggelse av tilleggs skatt, som stenger for en senere straffeforfølgning etter gjeldende forståelse av EMK, ikke kan omgjøres med den virkning at adgangen til straffeforfølgning gjenoppstår"*

*Men adgangen til etterfølgende straffeforfølgning kan foreligge dersom opplysningsgrunnlaget i tilleggs skattesaken var så snevert, sammenlignet med påtalemyndighetens, at straffeprosesslovens gjenopptakelsesvilkår til skade for skattyter er oppfylt. Departementet antar i denne forbindelse at strafferettslig subsumsjon som forsettelig eller grovt uaktsomt skattesvik etter ligningsloven kapittel 12 (eller som avgiftsunndragelse etter merverdiavgiftsloven § 72 nr 1 eller nr 2 annet ledd) - med fengselsstraff som strafferamme - må anses etter straffeprosessloven § 393 første ledd nr 2 som en vesentlig grovere straffbar handling enn at forholdet har kvalifisert til tilleggs skatt/avgift, også en høy sådan. Blir det avsagt en etterfølgende dom på dette grunnlag eller en slik dom blir stående, vil det kunne være aktuelt å frafalle tilleggs skatten. Det antas videre at en ilagt tilleggs skatt ikke stenger for etterforskning for å avklare mulige gjenopptakelsesvilkår"*

Når det er anledning til å endre sanksjonsspor på denne måten, bør det i alle fall være anledning til å ta en sak opp til endring i samme spor ut fra en vurdering av kriteriene i ligningsloven § 9-5 nr 7. Muligheten til å få endret en ligning kan ikke være forbeholdt skattyter gjennom ligningsloven § 9-2.





Det foreligger også en kjennelse av 21. november 2002 av Frostating lagmannsrett, hvor skattyter etter bokettersyn fikk forhøyet skjønnsligningen fra ordinær ligning og ble ilagt tilleggsskatt på hele det nye grunnlaget uten at dette ble problematisert som et dobbeltstraff tilfelle. Derimot ble straffesiktelsen ansett for å gjelde samme forhold og forhørsrettens dom ble opphevet og straffesaken avvist fra domstolene.

Dersom etterfølgende gjentatt bruk av tilleggsskatt på endring av skattyters selvangivelse ved oppdagelse av andre uriktige opplysninger enn de det først er reagert, skulle være avskåret, vil dette reise betydelige problemstillinger i forbindelse med den foreslåtte endring i årssyklusen for ligning av næringsdrivende.

Denne problemstillingen kommer vi også tilbake til under avsnitt 5.2.3.

#### **4 Nærmere om Skattedirektoratets merknader til utvalgets forslag til ny administrativ sanksjonsmodell**

Som det fremgår ovenfor går Skattedirektoratet i hovedsak inn for utvalgets modell. Direktoratet har imidlertid enkelte merknader og forslag til endringer. Disse omtales nedenfor. Merknadene må imidlertid leses på bakgrunn av de ovennevnte innvendingsene til flertallets forslag.

##### **4.1 Utvalgets forslag til tilleggsskatt ved uriktige og ufullstendige opplysninger**

###### **4.1.1 Objektive vilkår**

###### **4.1.1.1 Opplysninger gitt til feil kommune**

I dag anses ikke skattyter å ha oppfylt sin opplysningsplikt etter ligningsloven hvis han gir opplysninger om formue og inntekt i selvangivelsen til bostedskommunen, men ikke til en eventuell utenbyskommune hvor de skulle vært gitt etter ligningsloven § 4-6.

Problemstillingen er omtalt av utvalget i NOU'en side 102 og 103 under "*Opplysninger gitt til feil kommune*". Begrunnelsen for bruk av tilleggsskatt i disse tilfellene er at det ikke skjer noen automatisk utveksling av slike opplysninger mellom ligningskontorene. Av effektiviseringshensyn foreslår utvalget at denne rettstilstanden videreføres.

En slik praktisering av skattyters opplysningsplikt kan likevel fremstå som urimelig streng når skattyter faktisk gir de pliktige opplysningene, men ligningsmyndighetene ikke har systemer for automatisk utveksling av disse. Urimeligheten forsterkes også etter den nye organiseringen av ytre etat hvor et ligningskontor ofte omfatter flere kommuner. Det kan føre til at det kan bli noe tilfeldig om skattyter har gitt opplysninger til rette ligningskontor eller ikke. Skattedirektoratet vil derfor, selv om skattyter i prinsippet ikke har oppfylt sin opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4, anbefale at det ikke legges tilleggsskatt i disse tilfellene. Det vises til at skattyter etter forslaget i slike tilfeller legges gebyr, noe som må anses for å være en tilstrekkelig reaksjon. Vi foreslår derfor at en unntaksbestemmelse om dette blir lovregulert.

For øvrig gjøres det oppmerksom på at forholdene i fremtiden vil bli bedre tilrettelagt for en slik videredistribusjon gjennom pågående arbeid i tilknytning til AltInn og det sentrale selvangivelsesbehandlingssystemet (SLS). Når slike systemer er på plass, vil det uansett ikke være grunnlag



for å reagere overfor skattytere som har levert fullstendige og korrekte opplysninger, men til feil ligningskontor

#### 4 1 1 2 Tilleggsskatt i aksjeselskapsforhold

Etter gjeldende rett ilegges verken aksjeselskap eller aktiv aksjonær tilleggsskatt når selskapet gir uriktige eller ufullstendige opplysninger om beregnet personinntekt, jf Finansdepartementets brev av 3 april 1995. Forutsetningen er at aktiv aksjonær oppgir personinntekten ligningsmyndighetene fastsatte ved ligning av selskapet i selvangivelsen. I dag benyttes det tidvis store ressurser for å kontrollere beregnet personinntekt i aksjeselskaper grunnet manglende innberetning fra selskapene, jf ligningsloven § 6-11 nr 1 bokstav d. For å sikre større grad av etterlevelse, bør det vurderes å lovhjemle en adgang til å legge aksjeselskapet tilleggsskatt, jf nevnte brev if. Tilsvarende bør det vurderes å legge aksjeselskap tilleggsskatt ved fastsettelse av RISK og ved formuesverdsettelse av aksjer, når feilen ligger hos selskapet.

#### 4 1 2 Subjektive vilkår

Utvalget foreslår en klargjøring/endring i gjeldende rett på dette punkt. Det foreslås at et subjektivt vilkår om uaktsomhet tas inn i hovedregelen på den måten at tilleggsskatt ikke skal ilegges når skattyter sannsynliggjør at opplysningssvikten ikke skyldes et uaktsomt forhold fra hans side. Med dette er det fra utvalgets side tilsiktet at praksis skal bli noe lempeligere, selv om aktsomhetsvurderingen fortsatt skal være streng. Regelen om at det påhviler skattyter å godtgjøre at han ikke er noe å bebreide foreslås videreført.

Det har knyttet seg en del usikkerhet til hva som ligger i dagens unntaksregler for unnskydelige forhold, og bestemmelsen i ligningsloven § 10-3 bokstav b har blitt praktisert relativt strengt. Skattedirektoratet forstår utvalgets forslag slik at det ved å ta aktsomhetsvilkåret inn i hovedregelen også er ment å foreslå en viss endring fra dagens regler, slik at flere tilfeller faller utenfor ordningen med tilleggsskatt. Sammenholdt med utvalgets drøftelse på side 109–110 i NOU'en om unntak fra tilleggsskatt, forstår vi det slik at både någjeldende unntaksregel og anvisningene i forarbeidene til ligningsloven, Ot prp nr 29 (1978-79) side 123, om at flere forhold samlet sett kan begrunne unntak fra tilleggsskatt, vil falle utenfor anvendelsesområdet for tilleggsskatt. Med andre ord synes grensen for aktsomme handlinger å skulle omfatte noe mer enn det gjør i dag.

Skattedirektoratet stiller seg positiv til en oppmykning av det subjektive vilkåret, men vil anbefale at det i forarbeidene gis eksempler på hvor grensen for uaktsomhet skal trekkes. For saksbehandlerne ved ligningskontorene kan det være en utfordring å gå inn i en aktsomhetsvurdering slik det legges opp til her, mens det for skattyterne kan være vanskelig å vite hvilke forhold som er relevante ved en aktsomhetsvurdering. For å sikre en størst mulig lik praktisering av reglene er det derfor viktig med en felles forståelse for hvor streng aktsomhetsnormen skal være.

For at utvalgets forslag på dette punkt skal være praktikabelt er ligningsmyndighetene avhengig av at skattyter har bevisbyrden for at han ikke er noe å bebreide. Den motsatt løsningen vil ikke være praktisk i et masseforvaltningssystem som vårt, og vil lett gå på bekostning av enten skattyters rettssikkerhet eller effektivitetshensyn.



Utvalget har lagt til grunn at det er tilstrekkelig med alminnelig sannsynlighetsovervekt for at opplysningssvikten skyldes uaktsomhet. Under kapittel 9.5.3 i utredningen legger utvalget til grunn at konvensjonen antagelig ikke krever at det skal gjelde særlige krav til bevisenes styrke i tilleggsskattesaker. I kapittel 11.2.10 i utredningen drøfter utvalget hvilke krav som bør stilles til bevisenes styrke ved ileggelse av tilleggsskatt. Utvalget konkluderer med at bestemmelsene om alminnelig sannsynlighetsovervekt bør videreføres. Skattedirektoratet slutter fullt opp om utvalgets drøftelser og konklusjoner på dette punkt. Som påpekt av utvalget, er det imidlertid i den senere tid reist spørsmål om det må stilles et skjerpet krav til bevisenes styrke blant annet ved ileggelse av tilleggsskatt. Under hensyntagen til at ileggelse av tilleggsskatt inngår som en integrert del av et masseforvaltningssystem, vil Skattedirektoratet sterkt fraråde en slik endring. Spørsmål rundt beviskrav i forbindelse med tilleggsskatt er blitt ytterligere aktualisert i den senere tid gjennom motstridende rettsavgjørelser. Det vises i denne sammenheng til dommer avsagt av Borgarting lagmannsrett 13. januar 2003 (Hyundai Auto Norge AS) og 7. april 2003 (Lykkeliten Hårdesign ANS) og 19. mai 2003. Det kan også vises til dom av Høyesterett inntatt i Rt 1999 side 14 som riktignok gjaldt et annet rettsområde. Skattedirektoratet finner det derfor sterkt ønskelig at dette rettsspørsmålet avklares ved at prinsippet om alminnelig bevisovervekt tas inn i regelverket om tilleggsskatt. Dette kan eksempelvis gjøres ved at det tas inn et nytt tredje ledd i utvalgets forslag til § 10-11 i ligningsloven med følgende tekst:

*"Ved avgjørelsen av om vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt er til stede, legges bestemmelsene om alminnelig bevisovervekt til grunn."*

Eller

*"Ved avgjørelsen av om vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt er til stede, følges bevisvurderingsbestemmelsene i § 8-1 nr. 1 første punktum."*

#### 4.1.3 Medhjelpers feil

Som følge av uaktsomhetsvilkåret i lovutkastet § 10-6, er det nødvendig å lovfeste gjeldende rett om at skattyter svarer for medhjelperes feil. Etter vår oppfatning er det åpenbart at det er behov for en slik bestemmelse, både for å unngå omgåelsesmuligheter og for oppnå likebehandling av skattytere uavhengig av om de benytter medhjelpere eller ikke.

Vi oppfatter utvalgets utredning på dette punkt slik at det per i dag ikke er reist spørsmål om regler om identifikasjon er i strid med uskyldpresumsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2, men at EMK trolig stiller krav til at skattyter må ha en viss mulighet til å unngå tilleggsskatt på dette grunnlag. Denne muligheten har utvalget foreslått å knytte til kriteriene *"gått utover sitt oppdrag eller for øvrig har handlet på en upåregnelig måte"*, jf. lovutkastet nr. 2 første setning. Til tross for at siste setning både stiller krav til skattyters aktsomhet og kontroll, må unntaket etter vår oppfatning snevres inn ytterligere. Dette gjelder særlig unntaket for de tilfellene der medhjelper har gått utover sitt oppdrag. Riktignok fremgår det at utvalget har ment at unntaket skal være snevert og bare komme til anvendelse i ekstraordinære tilfeller. Vi finner det likevel lite tvilsomt at bestemmelsen vil bli hyppig påberopt og være gjenstand for en rekke tvistes spørsmål idet en alltid kan hevde at medhjelper har gått utover sitt oppdrag. Det må derfor konkretiseres nærmere i forarbeidene hva som ligger i dette unntaket. Skattedirektoratet vil imidlertid foretrekke at dette kriteriet utgår, og at



unntaket utelukkende knyttes til at medhjelper har handlet på en "upåregnelig måte" Også dette vilkåret er vagt, men direktoratet har ikke funnet andre, mer egnede kriterier

#### 4 1 4 Unntak fra tilleggsatt

Utvalget foreslår i lovutkastet § 10-8 visse unntak fra tilleggsatt selv om skattyter har handlet uaktsomt

##### *Regne – og skrivefeil*

Etter Skattedirektoratets oppfatning forutsetter dette unntaket at skattyter faktisk har ført beløp i den aktuelle posten Det kan være hensiktsmessig at dette presiseres i lovforarbeidene

Feil i dataprogrammer anføres ofte som regne- eller skrivefeil som omfattes av unntaket i ligningsloven § 10-3 bokstav a Dette gjelder f eks manglende tilbakeføring på næringsoppgaven side 4, manglende overføringer fra skjema til selvangivelse, feil tilbakeføringer osv Etter Skattedirektoratets oppfatning stiller ikke feil i dataprogrammer seg annerledes enn andre type regne- eller skrivefeil Det må skje en konkret vurdering av om feilen er en åpenbar regne- eller skrivefeil Skattyter er ansvarlig for opplysningene, uansett om de gis av han selv, av medhjelper eller om opplysningsfeilen skyldes feil i dataprogrammer Det kan være hensiktsmessig at dette omtales i tilknytning til nevnte unntak Direktoratet legger til grunn at den forståelse av bestemmelsen som er kommet til uttrykk gjennom Ot prp nr 29 (1978-79) side 123 og i høyesterettsdom inntatt i Utv 1997 side 943, blir videreført

##### *Kontrollopplysninger*

Når det gjelder forslagene i lovutkastet § 10-8 bokstav b om unntak for riktige og fullstendige opplysninger i den forhåndsutfylte selvangivelsen ved unnlatt levering av denne, vises det til omtalen av dette innledningsvis under avsnitt 3 3 Skattedirektoratet vil derfor primært foreslå at dette unntaket utgår inntil en eventuelt har fått vurdert nærmere muligheten for å innføre en ordning med såkalt stille aksept, og at samtlige skattytergrupper i stedet ilegges redusert sats for tilleggsatt, jf lovutkastet § 10-10 nr 2 bokstavene a og b Unntaket bør da gjelde for den type opplysninger som ligningsmyndighetene har grunnlagsdata for, og som kan benyttes til å preutfylle den forhåndsutfylte selvangivelsen Skattedirektoratet kan ikke se at det er grunnlag for å behandle skattytergruppene ulikt etter hvilken selvangivelse som pliktes innlevert Det vises her til den åpenbare forskjellsbehandlingen forslaget innebærer for lønsmottakere som har en liten næringsinntekt ved siden av, f eks i form av royaltyinntekter eller leieinntekter Dersom unntaket i lovutkastet § 10-8 bokstav b likevel blir stående, vil vi derfor anbefale at dette også gjøres gjeldende for næringsdrivende slik at samtlige opplysninger som kan preutfylles fra ligningsmyndighetenes side unntas fra tilleggsatt for alle skattytere ved unnlatt levering av selvangivelsen Grensen må i så fall trekkes mot andre kontrolloppgaver som ikke nyttes til utfylling av selvangivelsen for skattytere som omfattes av ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse

##### *Frivillig retting*

I lovutkastet § 10-8 bokstav e er det foreslått at det gjøres unntak for de tilfellene der skattyter i dag ilegges redusert sats etter ligningsloven § 10-4 nr 3 for frivillig retting eller utfylling av opplysninger som er gitt tidligere slik at det beregnes riktig skatt og avgift



Skattedirektoratet er enig i dette, men vil i denne forbindelse vise til at utvalget også har foreslått at skattyter som leverer selvangivelse etter utlegg med et høyere inntekts- eller formuesgrunnlag enn skjønnsligningen, ikke skal ilegges tilleggsskatt på forhøyelsen, jf NOU kapittel 11 2 2 3 Tilsvarende skal ilagt tilleggsskatt fastholdes dersom inntekts- eller formuesgrunnlaget er lavere enn det som ble lagt til grunn under ligningsbehandlingen Disse forholdene er ikke foreslått lovregulert Etter Skattedirektoratets oppfatning er det imidlertid sterkt ønskelig med lovregulering på dette punkt Vi foreslår at dette reguleres i tilknytning til beregningsgrunnlaget i lovutkastet § 10-9

#### *Tilleggsskatt etter skattyters død*

Som følge av uskyldpresumsjonen i EMK artikkel 6 nr 2 er det i lovutkastet § 10-8 bokstav c foreslått unntak fra tilleggsskatt der skattyter har avgått ved døden I utredningsteksten fremgår det at utvalget har ment å unnta fra tilleggsskatt de tilfeller der skattyter avgår ved døden før tilleggsskatten er "endelig ilagt" Dersom skjæringstidspunktet skal settes til når tilleggsskatten er endelig ilagt, må det avklares i forarbeidene når et vedtak om tilleggsskatt er endelig Etter Skattedirektoratets oppfatning er vedtaket endelig på vedtakstidspunktet, med mindre vedtaket påklages etter ligningsloven § 9-2, det tas ut steving etter skattebetalingsloven § 48 nr 5 eller ligningsmyndighetene krever overprøving etter § 9-5 Der skattyter dør etter at vedtaket er truffet, men før klage- eller søksmålsfristen er utløpt, må det tas stilling til om det er adgang til å opprettholde tilleggsskatten

#### *Opplysninger til feil kommune*

Skattedirektoratet foreslår i avsnitt 4 1 1 1 at skattytere som gir fullstendige og korrekte opplysninger om formue og inntekt som vedrører en utenbyskommune i selvangivelsen til bostedskommunen, ikke skal ilegges tilleggsskatt for ikke å ha levert pliktig skjema eller selvangivelse til utenbyskommunen

Siden skattyter i disse tilfellene ikke har oppfylt sin oppgaveplikt etter ligningsloven § 4-6, skal det i prinsippet ilegges tilleggsskatt Vi foreslår derfor at et slikt unntak lovreguleres

### 4 1 5 Beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt

#### 4 1 5 1 Underskudd

Der skattyter har et skattemessig underskudd, foreslår utvalgets flertall at tilleggsskatten skal effektueres fullt ut det året vedtak om tilleggsskatt treffes Vi er positive til en slik løsning som vil innebære en vesentlig forenkling for ligningsmyndighetene Vi er imidlertid usikre på hvordan grunnlaget for tilleggsskatten skal behandles med hensyn til f eks personfradrag, toppskatt Vi vil derfor foreslå at det ses bort fra slike forhold Dette innebærer at dersom for eksempel unndratt beløp er alminnelig inntekt, beregnes det 28 prosent av beløpet uten at det tas hensyn til eventuelt personfradrag eller andre fradrag knyttet til inntekten Er unndratt inntekt personinntekt, foreslås det at det bare beregnes toppskatt dersom unndratt beløp overstiger de ulike intervallene for toppskatten Någjeldende praksis innebærer en klar utsettelse av beskatningen i skattyters favør fordi effektivering av tilleggsskatten avhenger av skattyters inntjening i påfølgende år Utvalgets forslag innebærer følgelig at skattyter må betale en del av den ilagte tilleggsskatt på forskudd For å kompensere for den ulempe dette innebærer for skattyter foreslår vi at det beregnes tilleggsskatt med en redusert sats i disse tilfellene



Fremføring av underskudd er noe skattyter krever i selvangivelsen for det enkelte år. I prinsippet vet en derfor ikke om skattyter vil benytte underskuddet påfølgende år, og således unndra skatt. Når det i dag likevel legges tilleggs-skatt for påfølgende inntektsår, antas dette å være en fortolkning av uttrykket *"skatt som er eller kunne vært unndratt"*. Ved å særregulere dette slik som utvalget foreslår, unngår en denne problemstillingen samt spørsmålet om det gjelder en 10-årsfrist for å effektivere tilleggs-skatten. Det bør imidlertid vurderes om det bør foretas en endring i ligningsloven § 12-1 nr 1 bokstav a om skattesvik, hvor betingelsene for straff er knyttet til at de uriktige eller ufullstendige opplysningene *"kan føre til"* skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Etter vår oppfatning er lovgrunnen for å straffeforfølge en skattyter som har underskudd på bakgrunn av det ovennevnte svak. Se også avsnitt 7.2 om denne problemstillingen.



#### 4 1 5 2 Særlig om underskudd ved skjønnsligning

Når skattyter ikke har levert selvangivelse/næringsoppgave, vil ligningskontoret fastsette inntekten ved skjønn, jf ligningsloven § 8-2 nr 3. Blir skattyter skjønnslignet for et positivt beløp, vil det foreligge et beregningsgrunnlag for tilleggsskatten. Der skattyter har et underskudd til fremføring stiller dette seg annerledes. Verken ligningsloven eller dens forarbeider omtaler hvordan reglene om tilleggsskatten skal anvendes i en slik situasjon. Oslo ligningskontor har opplyst at de innrømmer underskuddet fra tidligere år til fradrag ved den skjønsmessige inntektsfastsettelsen, slik at utliknet skatt dermed ofte blir 0 kroner. Siden det da ikke er noe beregningsgrunnlag for tilleggsskatten, har Oslo ligningskontor praksis for å ikke legge/fremføre tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr 2 i de tilfellene utliknet skatt på grunn av underskuddet blir 0 kroner.

Virkemidler for ligningskontorene for å fremtvinge ligningsoppgaver fra sistnevnte skattytergruppe blir således begrenset til at skattyter ikke lenger har et underskudd til fremføring. Ved å innføre gebyr for unnlatt levering av selvangivelse, vil en imidlertid kunne avhjelpe sanksjonsbehovet i disse tilfellene noe. Det samme gjelder den spekulasjon som til tider skjer ved å innlevere selvangivelse for skattytere med underskudd sent under ligningsbehandlingen fordi en i dag bare risikerer 200 kroner i forsinkelingsavgift. I den utstrekning skjønnsligningen overstiger underskuddet, antar vi at skattyter etter forslaget kan ilegges tilleggsskatt av det overskytende.

#### 4 1 5 3 Selvangivelse som innkommer etter utleggstidspunktet

Det vises til avsnitt 4 1 4 ovenfor om unntak fra tilleggsskatt ved frivillig retting. Her foreslår vi at utvalgets forslag om at tilleggsskatten skal fastholdes uforandret der skattyter etter utleggstidspunktet leverer selvangivelse som tas til realitetsbehandling lovreguleres i lovutkastet § 10-9.

#### 4 1 6 Tidfestingsfeil

I lovutkastet § 10-10 nr 2 bokstav e foreslår utvalgets flertall at det ilegges tilleggsskatt med redusert sats i saker hvor skattyter har tidfestet inntekt/fradrag feil og feilen automatisk reverseres.

Skattedirektoratet deler flertallets forslag om at bruttometoden også skal benyttes ved beregning av tilleggsskatt ved tidfestingsfeil som "automatisk reverseres". Videre er vi enig i at det benyttes en redusert sats for tilleggsskatt begrenset til det/de år det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. For å unngå tolkningstvil, uklare grenser og forskjellsbehandling av skattyterne er det også nødvendig at det fastsettes en forskrift som klart definerer hvilke feil den reduserte satsen kommer til anvendelse på. Skattedirektoratet stiller seg skeptisk til en nettometode slik som mindretallet går inn for. Forutsetningen for at tilleggsskatt skal ilegges er at skattyter er noe å bebreide. Er han ikke det, skal heller ikke tilleggsskatt ilegges. Det fremstår da anstrengt å skulle tilstrebe en reaksjon for å fange opp den nettofordelen skattyter har hatt ved utsatt beskatning og det skattetape som det offentlige har lidt. Selv om tilleggsskatt i en del tilfeller kan bli relativt høy, og særlig innen petroleumsbeskatningen, bør dette etter vår oppfatning heller reguleres gjennom et tak for tilleggsskatt, jf våre kommentarer innledningsvis under avsnitt 3 3 2 enn gjennom et komplisert beregningssystem for å finne hva nettofordelen ved opplysningssvikten utgjør.



Dersom det likevel blir foreslått en slik særregel, er ligningsmyndighetene avhengig av at det i forskrifts form klart fremgår hvilke tidfestingsfeil som skal omfattes av en nettometode og at det utarbeides systemer for hvordan en skal beregne nettofordelen som tilleggsskatten skal beregnes av i de aktuelle tilfellene. Etter Skattedirektoratets oppfatning må reversering som er avhengig av realisasjon uansett holdes utenfor en eventuell nettometode.

#### *Korreksjonsinntekt*

En noe annerledes tidfestingsfeil foreligger der selskapet ikke fyller ut post 335 i selvangivelsen side 3 for utbytte i forbindelse med beregninger av korreksjonsinntekt. Avsatte utbytte fremgår likevel av selskapets øvrige oppgaver, for eksempel via post 102 i skjema for avstemming av egenkapital. I praksis er dette ansett som en ufullstendig eller uriktig opplysning som lett kan kontrolleres. Tilleggsskatt er derfor blitt ilagt med 15 prosent, jf. ligningsloven § 10-4 nr. 1. Den beregnede korreksjonsinntekt kan føres til fradrag senere år, men dette betinger at visse forutsetninger blir oppfylt. Det bør derfor fremgå av forarbeidene om reglene om redusert sats grunnet tidfestingsfeil også skal omfatte denne type "tidfestingsfeil".

#### 4.1.7 Satser for tilleggsskatt

##### 4.1.7.1 Bruk av ulike satser for tilleggsskatt ved skjønsligning etter ligningsloven § 8-2 nr. 3

Etter utvalgets forslag i lovutkastet § 10-6 anses også det å ikke ha levert selvangivelse, næringsoppgave eller annen pliktig oppgave til ligningsmyndighetene innen fristen i ligningsloven § 8-8, som ufullstendige opplysninger med mindre opplysningene er gitt på annen måte. I lovutkastet § 10-10 nr. 2 bokstavene a og b foreslår utvalget at det skal ilegges tilleggsskatt med 10 prosent når det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger for poster det er grunnlagsdata for eller som lett kan kontrolleres. Dette reiser enkelte utfordringer knyttet til skjønsligningen etter ligningsloven § 8-2 nr. 3. Ulike satser for tilleggsskatt ved skjønsligningen ved unnlatt levering av selvangivelsen vanskeliggjør utarbeidelse av totalt skjønn for næringsdrivende. Direktoratet vil derfor anbefale at det ved manglende levering av selvangivelsen ilegges en bestemt sats for tilleggsskatt på skjønsligningen, bortsett fra på opplysninger som det foreligger grunnlagsdata for og hvor redusert sats skal benyttes.

Forslaget om at det ikke skal ilegges tilleggsskatt i de tilfeller hvor ligningsmyndighetene har fullstendige og korrekte ligningsopplysninger ved unnlatt levering av den forhåndsutfylte selvangivelsen, medfører som påpekt innledningsvis også en urimelig forskjellsbehandling av skattytergruppene. De fleste næringsdrivende som ikke har levert selvangivelse vil som følge av utvalgets forslag kunne bli ilagt inntil 60 prosent tilleggsskatt for store deler av skjønsligningen sammenlignet med lønnstakere, idet det legges til grunn at unnlatt levering av selvangivelsen ofte må anses som grovt uaktsomt eller forsettlig.

Etter Skattedirektoratets oppfatning bør det derfor foretas visse justeringer i den foreslåtte satsstrukturen for å unngå slike uheldige utslag som nevnt. En mulig løsning er at det gis retningslinjer hvor hovedregelen er at det ikke benyttes høyere sats enn den alminnelige satsen på 30 prosent. Et annet forhold som bør vurderes i denne sammenheng, er om den foreslåtte satsstrukturen bør få noen konsekvenser for anmeldelsespraksis. Ileggelse av 60 prosent tilleggsskatt for unnlatt levering av selvangivelsen, er en så streng reaksjon at det bør vurderes om dette bør forbeholdes saker hvor en ilegger tilleggsskatt isteden for å anmelde forholdet.

## 4.2 Gebyr ved forsinket og manglende levering av selvangivelsen





Skattedirektoratet stiller seg positiv til utvalgets forslag til en standardisert gebyrordning ved forsinket og manglende levering av selvangivelse. Vi er også enige om at skjæringstidspunktet mellom gebyr ved forsinket levering av selvangivelsen og gebyr ved ikke levert selvangivelse settes til utleggstidspunktet, men vil presisere at dette bør være utleggstidspunktet for høstutlegget.

#### 4.2.1 Inndeling av forsinkelsens lengde og gebyrets størrelse

Skattedirektoratet stiller seg tvilende til om to gebyrsatser er tilstrekkelig. Vi vil derfor foreslå at det innføres ytterligere et trinn på gebyrstigen, hvor fristen settes til 1. august. Årlig brukes det store ressurser på å etterlyse selvangivelser, vedtak om tilleggsatt, endringssaker, advarsler om anmeldelser og anmeldelser. For å unngå dette bør gebyrordningen utformes slik at de som leverer forsinket likevel får oppfordring til å levere så tidlig som mulig. Slik forslaget er utformet er det grunn til å tro at mange først vil levere selvangivelsen nært opp til utleggsdatoen, hvis forsinkelsen allerede er på 1 måned. Dersom skattytere får incitament til å levere forhåndsutfylt selvangivelse før 1. august, er det fortsatt mulighet for å ferdigstille selvangivelsesbehandlingen innen siste frist for høstutlegg, og dermed unngå etterfølgende endringssaker. For andre skattytere vil det fortsatt være mulighet for å undergi sakene en akseptabel faglig behandling, i motsetning til oppgaver som blir levert rett før siste frist for ferdigstilling.

Skattedirektoratet vil på denne bakgrunn derfor foreslå følgende intervaller og beløp for gebyr.

Forsinkelsens lengde	Selvangivelse	Pliktige skjemaer
Under 1 mnd	2 000 kroner	1 000 kroner
Over 1 mnd, men innen 1. aug	4 000 kroner	2 000 kroner
Forsinket levering etter 1. aug	6 000 kroner	3 000 kroner
Manglende levering	10 000 kroner	4 000 kroner

Dersom en mener at to gebyrsatser er tilstrekkelig, kan det alternativt vurderes om første sats bør gjelde i 2 måneder og neste sats frem til høstutlegg.

Foreslåtte gebyrer er av beskjeden størrelse sammenlignet med hva dagens forsinkelsesavgift kan utgjøre. På den annen side vil gebyr ramme ressursvake grupper hardere. Vi deler imidlertid utvalgets oppfatning om at det er enkelt å oppfylle selvangivelsesplikten, og at det er usikkert om den preventive effekten er knyttet til gebyrets eksistens eller om også størrelsen er av vesentlig betydning. De fleste som lar seg påvirke av slike virkemidler, vil, slik utvalgte påpeker, søke å unngå gebyret uansett om det er lavt i forhold til skattyters økonomiske stilling. Det kan likevel være grunnlag for å vurdere om gebyret bør øke ved gjentakelse, dersom det er rom for dette uten at gebyret anses som straff etter EMK.

Skattedirektoratet vil ellers gjøre oppmerksom på at tidsangivelsene i lovutkastet § 10-2 og § 10-4 kan være noe uklare. For eksempel kan det være mer hensiktsmessig å benytte begreper som "senest dagen før utlegg" i § 10-2 nr. 1 enn utvalgets forslag "innen tidspunktet for utlegg".

#### 4.2.2 Skillet mellom type oppgave forsinkelsen knytter seg til

Utvalget har foreslått å skille mellom selvangivelse og andre pliktige oppgaver ved gebyrleggingen. En del av dagens skjemaer som er pliktige vedlegg til selvangivelsen, eksisterer fordi plassen i selvangivesskjemaet er begrenset. I forbindelse med innføring av Full PSA på Web og forhåndsutfylt



selvangivelse til alle skattytergrupper, er det mulig at en del skjemaer forsvinner fordi opplysningene kan integreres i web- og papirPSA, som tilleggsopplysninger til poster i selvangivelsen. For eksempel kan opplysninger som i dag gis på skjema for utleie av fast eiendom, i stedet kanskje gis som utfyllende opplysninger til posten inntekt av fast eiendom i selvangivelsen. Dette vil således kunne få betydning for utforming av reglene om gebyr og det skillet utvalget har foreslått mellom selvangivelse og andre pliktige oppgaver. Det vises også til vårt forslag ovenfor under avsnitt 4.1.1 om at det gjøres unntak fra tilleggsskatt der skattyter gir alle opplysninger i selvangivelsen til bostedskommunen, men ikke leverer pliktig oppgave til en utenbyskommune.

Etter forslaget skal det ilegges gebyr ved forsinket og manglende levering av selskapsoppgave for deltakerlignet selskap. Etter dagens regler ilegges forsinkelsesavgift på selskapets hånd, men fordeles manuelt på den enkelt deltaker. Dette er lite praktisk der selskapene har mange deltakere, og i realiteten medfører ordningen at sanksjonsmulighetene ikke følges opp som forutsatt. Etter Skattedirektoratets oppfatning bør det derfor gis hjemmel til at gebyret ilegges på selskapet hånd selv om ikke dette er eget skattesubjekt.

#### 4.2.3 Gebyr og forholdet til EMK

Skattedirektoratet ser det ellers som nevnt svært viktig at de nye sanksjonsreglene er robuste i relasjon til EMK slik at regelverket er stabilt og forutberegnelig. Dersom det skulle være tvil om gebyr er å anse som straff i relasjon til EMK, er det fra vårt ståsted bedre at det allerede nå tas høyde for at dette enn at det etter vedtakelsen reises tvil om en slik forståelse av konvensjonspraksis.

Skattedirektoratet forstår for øvrig forslaget slik at skattyter kan anmeldes til politiet for manglende levering av selvangivelsen selv om det er ilagt gebyr da gebyr ikke anses som straff etter EMK.

## 5 Saksbehandlingsregler ved ileggelse av tilleggsskatt

### 5.1 Innledning

Som nevnt innledningsvis i avsnitt 2 stiller Skattedirektoratet seg i hovedsak positiv til utvalgets forslag til saksbehandlingsregler som er foreslått inntatt i lovutkastet § 10-11. Selv om rettssikkerhetsgarantiene i EMK artikkel 6 allerede er gjeldende rett gjennom menneskerettslov, klargjør en særregulering i ligningsloven både det nærmere innholdet av rettighetene og hvilke som kommer til anvendelse ved administrativ ileggelse av tilleggsskatt. I tillegg blir reglene mer tilgjengelige for skattyterne.

Saksbehandlingsreglene reiser imidlertid visse utfordringer til oppdatering med hensyn til den rettsutvikling som finner sted på dette rettsområdet gjennom nasjonale og internasjonale domstoler, samt til de effektivitetskrav som stilles til skatteetaten og derav behovet for et praktisk regelverk. Særlig gjelder det utvalgets forslag til lovregulering av vernet mot selvinkriminering, som vi finner grunn til å behandle for seg i avsnitt 5.3. Øvrige merknader til utvalgets forslag til saksbehandlingsregler er omtalt i avsnitt 5.2.

EMK artikkel 6 beskytter også juridiske personer, med mindre det følger av en fortolkning av en bestemt rettighet at den ikke er anvendelig på disse. Utkastet til ny ligningslov § 10-11 er generelt formulert slik at også juridiske personer omfattes. Etter Skattedirektoratets oppfatning bør det komme klart frem i



forarbeidene om dette er tilsiktet. Dette er en problemstilling som særlig er reist i tilknytning til selvkrimineringsvernet.

## 5.2 Nærmere om utvalgets forslag til saksbehandlingsregler i lovutkastet § 10-11

### 5.2.1 Generelt

Lovutkastet regulerer ligningsmyndighetenes generelle plikt til å sende skattyter varsel om tilleggsskatt, og hva slikt varsel skal inneholde. Ligningsmyndighetens plikt til å sende slikt varsel vil således gjelde under ordinær ligning og i senere endringssak, og uansett som tilleggsskatt vurderes ilagt grunnet unnlatt levering av selvangivelsen eller uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsen.

### 5.2.2 Varsel om tilleggsskatt ved ikke levert selvangivelse

Tilleggsskatt for ikke levert selvangivelse ilegges i dag av ligningskontoret i eget vedtak under ordinær ligning og utlignes samtidig med skatt av skjønsligningen etter ligningsloven § 8-2 nr. 3. Ved ikke levert selvangivelse eller næringsoppgave er dette det objektive grunnlag for bruk av tilleggsskatt. Skattedirektoratet har derfor i Skd nr. 9/2001 av 1. august 2001 om "Aktuelle problemstillinger i ligningsloven" gitt anvisning på at *"Det vil derfor være naturlig å varsle skattyter om hvilke sanksjoner det kan føre til om den manglende ligningsoppgaven ikke leveres samtidig med at han tilskrives og purres for denne. I et slikt varsel bør skattyter også oppfordres til å gjøre oppmerksom på om selvangivelsen feilaktig er levert til et annet ligningskontor eller om det foreligger grunner som gjør at tilleggsskatten helt eller delvis kan frafalles."*

Innkommer selvangivelse etter at varsel er sendt, ilegges det forsinkelsesavgift. Innkommer den ikke før ligningen legges ut, beregnes tilleggsskatten ved skatteoppjøret med inntil 30 prosent av utlignet skatt av skjønsligningen, uten at skattyter får et nytt varsel om ileggelse av tilleggsskatt. Brevet som rutinemessig sendes skattytere der selvangivelse ikke er registrert innkommet, er tidligere vurdert å ikke være et varsel som innebærer en "straffesiktelse" etter EMK artikkel 6. Det primære med dette varselet er å få inn selvangivelsen og orientere om mulige konsekvenser ved uteblivelse, herunder tilleggsskatt. Skattyter blir derfor først kjent med at tilleggsskatt er ilagt gjennom vedtaket som følger utsendelsen av skatteoppjøret etter ordinær ligning. Er ligningsmyndighetene kjent med at det foreligger unnskyldelige forhold, vil tilleggsskatt ikke bli ilagt. Slik vi har oppfattet rettstilstanden etter Høyesteretts plenumsdom av 23. juni 2000 ("Bøhlerdommen"), er skattyter da først "siktet" fra vedtak om ileggelse av tilleggsskatt er truffet. Det vises her til SKD melding nr. 9/01 av 1. august 2001 om "Aktuelle problemstillinger i ligningsloven" side 28, hvor det heter *"Der skattyter ikke mottar noe annet varsel, antas det at straffesiktelsen først begynner å løpe fra vedtaket om ileggelse av tilleggsskatt med forhøyet sats er truffet. Slik er også Høyesterett forstått i påanket byrettsdom i Utv. 2000 s. 1451."* Dette ble fastholdt ved Borgarting lagmannsretts dom av 20. november 2001.

Etter Skattedirektoratets oppfatning er dette en praktisk løsning for å få gjennomført ligningsbehandlingen på en effektiv måte. Selv om det er færre som vil bli ilagt tilleggsskatt på dette grunnlag etter utvalgets forslag, mener vi dette også er en akseptabel løsning etter EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav a i et fremtidig system. Skattedirektoratet kan ikke se at rettighetene etter EMK artikkel 6 har noen praktisk betydning for skattyter som før dette tidspunktet har forholdt seg helt passiv både med hensyn til levering av selvangivelsen og til ligningskontorets etterlysning av denne. Skattyter har dessuten alltid mulighet til å unngå tilleggsskatt ved å



sende inn selvangivelsen før utleggstidspunktet. Det synes derfor svært ressurskrevende, formalistisk og kostbart om ligningsmyndighetene må varsle skattyter i samsvar med lovutkastet § 10-11 før ligningen legges ut. Derimot antas det at skattyter bør få et særskilt varsel der skattyter reagerer ved å gi opplysninger om unnskyldelige forhold, men dette ikke finnes godtgjort av ligningsmyndighetene slik at tilleggsskatt likevel ilegges.

Under forutsetning av at vi ikke plikter å sende et særskilt varsel i samsvar med lovutkastet § 10-11, kan det utarbeides rutiner som fanger opp tilfeller der skattyter sender inn selvangivelsen etter at ligningsbehandlingen er avsluttet, men før utleggstidspunktet. På denne måten kan vedtak om tilleggsskatt erstattes med et brev som forklarer utlignet tilleggsskatt på skatteoppgjøret og at ligningsmyndighetene av eget tiltak vil frafalle denne slik at den ikke vil bli innkrevet.

### 5.2.3 "Samme forhold" - spørsmål om utsettelse av vedtak om tilleggsskatt i visse tilfeller

Tilleggsskatt på skjønsligning fastsatt på grunn av manglende levering av selvangivelsen reiser også som nevnt i avsnitt 3.3.2 spørsmål om senere ilegging av tilleggsskatt f.eks. etter avholdt bokettersyn er stengt etter EMK P 7-4. Dersom bokettersynet avdekker større inntekter enn det som er lagt til grunn ved skjønsligningen, vil skattyter allerede være straffeforfulgt og straffet for dette gjennom tilleggsskatten beregnet av skjønsligningen under ordinær ligning. Skattyter vil også ha rettigheter etter EMK artikkel 6 som kan komplisere behandlingen, som f.eks. retten til å forholde seg taus.

Dersom det anses for å være i strid med EMK P 7-4 å ilegge tilleggsskatt på det forhøyede grunnlaget, kan det unntaksvis være en løsning om ligningsmyndighetene kan avvente vedtaket om å ilegge tilleggsskatt til ligningen er avsluttet og kontrollen gjennomført, jf. lovutkastet § 10-11 nr. 2. Ligningsmyndighetene vil da få et mer korrekt grunnlag for ligningen og sanksjonen knyttet til denne. Mot en slik løsning kan det innvendes at ligningsmyndighetene allerede under ligningsbehandlingen er klar over at de objektive vilkårene for å ilegge tilleggsskatt for manglende selvangivelse er oppfylt, og skattyter bør ha krav på at saken avsluttes nært opp til ligningsbehandlingen. EMK artikkel 6 nr. 1 gir imidlertid ikke skattyter krav på å bli siktet innen rimelig tid, men at saken avgjøres innen rimelig tid når han er siktet. I EMD's praksis er det dessuten lagt vekt på hensynet til forvaltningens behov for å komme frem til riktig resultat.

En slik løsning vil også innebære at ligningsmyndighetene i denne type saker får bedre anledning til å vurdere om skattyter bør anmeldes i stedet for å ilegges tilleggsskatt. Der ligningsmyndighetene vurderer anmeldelse på grunn av manglende selvangivelse over flere år, er det i dag lagt til grunn at skattyter ikke kan anmeldes i år han er ilagt tilleggsskatt, men at disse tas med som straffeskjerpene omstendigheter det året han anmeldes. Etter at ligningen er lagt ut og varsel om tilleggsskatt er sendt skattyter, men før vedtak er fattet, må ligningsmyndighetene likevel kunne anmelde skattyter, jf. utvalgets drøftelser i kapittel 14.3.4.

På bakgrunn av det ovennevnte ber vi om at teksten i lovutkastet § 10-11 nr. 1 tilpasses de foran omtalte forhold der det ilegges tilleggsskatt grunnet ikke levert selvangivelse. Videre at det vurderes om varselet og vedtak om tilleggsskatt unntaksvis kan/må utstå til eventuelt nærmere kontroll er gjennomført. Disse problemstillingene antas å aktualisere seg ytterligere gjennom ordningen med ny årssyklus for næringsdrivende.

## 5 2 4 Merknader til varselets innhold, jf lovutkastet § 10-11

### 5 2 4 1 Frist for skattyter å komme med tilsvar

For at skattyter skal få tilstrekkelig tid og mulighet til å forberede sitt forsvar, jf EMK artikkel 6 nr 3 bokstav b, har utvalget har foreslått å lovfeste at skattyter skal gis en frist på minst tre uker til å uttale seg til varselet om tilleggsskatt

V1 har ingen innvendinger til dette Forslaget innebærer imidlertid at saker som tas opp senere enn tre uker før ligningsbehandlingen avsluttes, må tas som endringssaker etter at ligningen er lagt ut

### 5 2 4 2 Varsel på et språk skattyter forstår

I lovutkastet § 10-11 nr 1 bokstav e skal skattyter gjøres kjent med at han kan kreve varsel om tilleggsskatt på et språk han forstår V1 forutsetter at dette utelukkende gjelder selve varselet, og ikke eventuell bokattersynsrapport, vedtak og eventuelt andre dokumenter i saken

Slik vi oppfatter EMK artikkel 6 nr 3 bokstav a er det ikke krav om at skattyter blir underrettet på sitt morsmål Det er tilstrekkelig at han forstår språket informasjonen blir gitt på, eventuelt at han får hjelp av andre til å forstå innholdet og forberede sitt forsvar Det må derfor kunne slutes at de som har levert selvangivelse, også forstår varselet For andre antar vi at informasjonen kan gis på engelsk, tysk og fransk, dersom skattyter forstår dette V1 ser ellers mulighet for en viss misbruk av nevnte bestemmelse Oversettelse til andre språk, vil kunne innebære betydelige utgifter og forsinke saksbehandlingen Alternativet er at det sentralt utarbeides standardskriv på ulike språk uten mulighet for individuelle tilpasninger av betydning

## 5.3 Skattyters rett til å forholde seg taus –vern mot selvinkriminering

Utvalget foreslår at vernet mot selvinkriminering inntas som en begrensning i skattyters plikt til medvirke til undersøkelse etter ligningsloven § 4-10 etter at han er varslet om tilleggsskatt, og at han skal gjøres kjent med sin rett til å forholde seg taus i varselet om tilleggsskatt, jf lovutkastet § 10-11 nr 1 bokstav b

### 5 3 1 Favner lovutkastet § 4-10 nr 5 for vidt ?

Etter vår oppfatning vil utkast til lovtekst, slik den er foreslått formulert i ligningsloven § 4-10 nr 5, medføre store utfordringer for ligningsmyndighetenes kontrollarbeid Slik vi forstår kjernen i selvinkrimineringsvernet er det først og fremst å beskytte skattyter mot å avgis forklaringer om egne straffbare forhold og aktivt fremskaffe dokumentasjon for dette Tilrettelegging for kontrollundersøkelser m v ved å gi tilgang til kontorlokaler, arkiver m v kommer ikke i konflikt med prinsippet, men derimot kan EMK artikkel 8 sette krav til fremgangsmåten ved bevissikring i kontorlokaler, arkiv mv Utvalget foreslår derfor en ordlyd som dekker hele innholdet i ligningsloven § 4-10, samtidig som det foreslås en hjemmel for bevissikring i lovutkastet § 4-11 V1 stiller imidlertid spørsmål ved om selvinkrimineringsvernet bør suppleres med EMK artikkel 8 slik som foreslått og om det er nødvendig med en særskilt bevissikringsregel



Slik vi forstår utvalgets utredning er ikke EMK artikkel 8 absolutt. Det vises her til utvalgets vurderinger i NOU side 70 hvor det heter det

*" Skattyters plikt etter pålegg med hjemmel i ligningsloven § 4-10 til å gi tilgang til kontorer, arkiver osv. i forbindelse med ligningsmyndighetenes ordinære kontrollundersøkelser vil dog først og fremst være et ledd i arbeidet med å fastlegge omfanget av skatteplikten, og ikke basert på noen mistanke om straffbare forhold. Slik sett har pålegget en nær sammenheng med selvangivelses- og opplysningsplikten som er ansett som en nødvendig del av ethvert skattesystem, noe også EMD har anerkjent. Man må således forutsette at kravene som eventuelt settes etter EMK artikkel 8 i slike saker, er tilpasset dette*

*Etter utvalgets syn kan det vanskelig tenkes at det blir stilt tilsvarende krav i forbindelse med ligningsmyndighetenes kontrollundersøkelser som i etterforskningen av straffbare forhold. Utvalget mener likevel at ligningsloven bør suppleres med mer ordinære tvangsmidler som forutsetter tillatelse fra retten, særlig for bruk i saker hvor det er varslet om tilleggsskatt, og ligningsmyndighetene ønsker å foreta videre undersøkelser ved for eksempel ransaking av kontorlokaler. Se nærmere om utvalgets forslag til ny bestemmelse om bevissikring i kapittel 12.2.3.2 "*

Vi vil videre vise til at Sanksjonsutvalget i NOU 15 2003 ikke synes å trekke inn EMK artikkel 8 som et supplement til selvinkrimineringsvernet. Snarere tvert imot synes deres vurdering å være at der forvaltningen ellers har hjemmel for det, kan det tas beslag i slike dokumenter eller andre eksisterende dokumenter. Slik hjemmel har ligningsmyndighetene i ligningsloven § 4-10. På side 354 i NOU 15 2003 heter det i merknad 180) til § 53 i lovutkastet at *" Vedkommende har altså ikke rett til å motsette seg eller hindre at slike dokumenter utleveres eller fremskaffes på annen måte, herunder ved å nekte tilgang til kontorlokaler ved lovhjemlede kontrollundersøkelser og inspeksjoner "*

Vi ser på bakgrunn av det ovennevnte behov for at det utredes ytterligere hvilken begrensning det er behov for å gjøre i ligningsloven § 4-10 for å ivareta skattyters rett til å forholde seg taus i sak om tilleggsskatt samtidig som ligningsmyndigheten får et praktikabelt regelverk for å imøtekomme de effektivitetskrav som stilles til vår forvaltning. Vi ser også behov for at forholdet mellom ligningsloven § 4-10 og utvalgets forslag om bevissikring i § 4-11 utredes nærmere.

### 5.3.2 Skattyters rett til å forholde seg taus før det er varslet om tilleggsskatt

Selvinkrimineringsvernet kan også inntre før varsel om tilleggsskatt er sendt. Selv om det kan være vanskelig å gi klare retningslinjer for når vernet inntre i slike tilfeller, vil vi beskrive noen valg revisor kan stå ovenfor under bokettersynet. Avdekkes det under ettersynet forhold som kan gi grunnlag for sanksjoner, må revisor på stedet ta stilling til om han skal

- be om ytterligere forklaring eller ikke,
- informere om retten til å forholde seg taus og nedtegne forklaringen lik en politiforklaring, eller
- nedtegne forklaringen til bruk i skattesaken uten å informere om rettighetene

Sistnevnte tilfelle antas å være aktuell der ligningsmyndighetene prioriterer å sikre bevis i selve den materielle skattesaken og skattyters forklaring ikke skal nyttes som selvstendig bevis i eventuell



saksjonssak Førstnevnte tilfelle er sannsynlig ved antatte grovere lovovertridelser der skattyters forklaring først er hensiktsmessig etter nærmere gjennomgang av øvrige bevis i saken

Det er vanskelig å lovregulere slike tilfeller, men det er viktig at det blir utarbeidet gode retningslinjer på dette området. Slike retningslinjer forutsetter imidlertid at innholdet av konvensjonsvernet blir klarlagt nærmere

### 5.3.3 Sakskostnader

Der skattyter velger å benytte retten til å forholde seg taus etter å ha fått varsel om at tilleggsskatt kan bli ilagt, kan det risikeres at likningskontorets/ligningsnemndas vedtak blir strengere i skattyters disfavør enn det ville blitt om skattyter hadde bidratt med forklaringer. Pådrar skattyter seg deretter sakskostnader i forbindelse med klage til overlikningsnemnda, gir de nødvendige opplysningene og får ligningen endret til gunst, kan det fremmes krav om dekning av sakskostnader etter ligningsloven § 9-11

Sakskostnader som dekkes skal være pådratt med god grunn og det skal være urimelig at skattyterne må dekke dem selv. Problemstillingen kan da bli at skattyter, etter å ha blitt informert om at han ikke har plikt til å gi ytterligere opplysninger, opplever at han likevel må gi ytterligere opplysninger for å få riktig ligning og da bli møtt med at sakskostnadene ikke dekkes fordi han burde gitt opplysningene før likningsnemndas vedtak slik at det ikke er urimelig at han bærer kostnadene selv.

Etter Skattedirektoratets oppfatning er dette en konsekvens av at skattyter velger å forholde seg taus og at manglende samarbeid fra hans side kan få visse negative konsekvenser. På tilsvarende måte som skattyter risikerer skjønnsligning etter ligningsloven § 8-2 og tap av klagerett etter ligningsloven § 9-2 nr. 7 bokstav c. Se også nedenfor i avsnitt 6.4 under domstolsprøving, om dekning av sakskostnader ved fremleggelse av nye bevis for retten. Etter Skattedirektoratets oppfatning kan det være hensiktsmessig at forarbeidene omtaler disse forholdene, og om det er i samsvar med EMD's praksis om adgangen til å trekke slutninger av skattyters taushet i hans disfavør.



#### **5.4 Administrativ behandling av tilleggsskatten**

Skattedirektoratet støtter utvalgets forslag om at vedtakskompetansen i tilleggsskattesaker forblir som i dag, og begrunnelsen for dette

Skattedirektoratet kan ikke se at utvalgets forslag foranlediger behov for endringer på dette punkt. Det er også en fordel for skattyter at samme organ fastsetter tilleggsskattesaken og den materielle skattesaken. Dessuten kan en ordning med delt kompetanse medføre utfordringer i forhold til å gjennomføre tilleggsskattesaken innen rimelig tid.

### **6 Domstolsprøving**

#### **6.1 Ulike beviskrav for prøving av tilleggsskatt og den øvrige ligning**

Med utgangspunkt i Høyesteretts kjennelse av 3. mai 2002 (Sundtsaken) slutter Skattedirektoratet seg til utvalgets forslag om å videreføre ordningen med ulike bestemmelser om bevisføring for skattyter ved domstolsprøving av henholdsvis ilagt tilleggsskatt og den øvrige ligning. Skattedirektoratet mener en slik løsning særlig kan begrunnes i følgende forhold:

- En god og effektiv ligningsbehandling tilsier at skattyter gis en sterk oppfordring til å legge frem alle relevante opplysninger under den ordinære lignings- eller klagebehandlingen. Det vil lett kunne undergrave ligningsmyndighetenes autoritet og skattyternes respekt for de bestemmelser selvangivelsesprinsippet bygger på, om domstolene skulle ta hensyn til nye opplysninger fra skattyter ved sin prøving av andre lignings spørsmål enn tilleggsskatten.
- Hensynet til likebehandling av skattytere som er ilagt tilleggsskatt, og øvrige skattytere ved domstolsprøving av andre ligningsavgjørelser enn tilleggsskatt.
- Domstolene skal prøve gyldigheten av den foretatte ligning, men ikke fastsette endrete inntekts- og formuesgrunnlag på grunnlag av nye opplysninger som først legges frem for domstolene.

Domstolsprøving av ligningsvedtak følger ordinært de sivilprosessuelle regler. Skattedirektoratet ser det derfor som viktig at lovgiver gir klart uttrykk for at den utvidede adgangen til bevisføring bare gjelder for domstolenes prøving av vedtak om tilleggsskatt. Direktoratet ser dette som et nyttig tiltak for å motvirke eventuell smitteeffekt i forhold til domstolenes prøvingen av den øvrige ligning.

#### **6.2 Beviskrav**

Som nevnt under avsnitt 4.1.2 slutter Skattedirektoratet seg til utvalgets drøftelser og konklusjoner om at bestemmelsene om alminnelig sannsynlighetsovervekt bør videreføres, og vil derfor sterkt anbefale at dette rettsspørsmålet avklares ved at prinsippet om alminnelig bevisovervekt tas inn i regelverket om tilleggsskatt. Det vises til nevnte avsnitt hvor det er inntatt to forslag om hvordan dette kan innarbeides i lovutkastet § 10-11.

For øvrig vises det til Sanksjonsutvalgets vurderinger på dette punkt, som synes å avvike noe fra Tilleggsskatteutvalgets vurderinger både for så vidt gjelder interne norske regler og hva som følger av EMK.





### 6.3 Domstolenes kompetanse ved prøving av ilagt tilleggsskatt

Finder domstolene at skattyter har vært gjenstand for en behandling som krenker bestemmelsene i EMK slik at det gir skattyter rettigheter etter EMK artikkel 13, vil domstolen kunne redusere eller helt frafalle ilagt tilleggsskatt

Legger skattyter derimot frem nye bevis som fører til at retten anser ilagt tilleggsskatt som uriktig, skal ikke retten fastsette noen ny tilleggsskatt, men oppheve ligningen for så vidt gjelder tilleggsskatten og angir hvilke forhold som skal legges til grunn ved en eventuell ny ligning av tilleggsskatt

Etter Skattedirektoratets oppfatning kan det være behov for å tydeliggjøre disse forholdene i lovforarbeidene

### 6.4 Saksomkostninger

Oppheves et vedtak om tilleggsskatt som følge av at skattyter fremlegger nye bevis som ikke var kjent for ligningsmyndighetene da de traff sitt vedtak, finner Skattedirektoratet det rimelig at bestemmelsene i tvistemålsloven § 177 kommer til anvendelse ved fastsettingen av saksomkostninger. Det vises også til omtalen ovenfor under avsnitt 5.3.3 om dekning av saksomkostnader etter klagebehandling

## 7 Tilleggsskatt og straff

### 7.1 Kriteriet "uriktige eller ufullstendige opplysninger"

Det er uklart hva flertallet mener når det på side 152 i utredningen sies at kriteriet uriktige eller ufullstendige opplysninger fortsatt bør ha samme innhold i tilleggsskattebestemmelsen og straffebestemmelsen

I utkastet til ny § 10-6 i ligningsloven heter det i annet punktum

*"Som ufullstendige opplysninger regnes også at skattyter ikke leverer selvangivelse, næringsoppgave eller annen pliktig oppgave til ligningsmyndighetene innen tidspunktet for utlegg av skatteliste etter § 8-8, med mindre opplysningene er gitt på annen måte"*

Et slikt innhold kan etter Skattedirektoratets oppfatning ikke tolkes inn i straffebestemmelsen om uriktige eller ufullstendige opplysninger i ligningsloven § 12-1 nr 1 bokstav a. Derimot vil ikke levert selvangivelse mv falle inn under straffebestemmelsen i ligningsloven § 12-1 nr 1 bokstav d, slik utvalget også har gitt uttrykk for i kapittel 11.2.3.4 på side 105 i utredningen

### 7.2 Vilkår for straff

Skattedirektoratet kan i utgangspunktet slutte seg til flertallets prinsipielle syn med hensyn til vilkårene for straff. Enkelte problemstillinger fremstår imidlertid som uklare

En spesiell problemstilling oppstår der en uriktig eller ufullstendig opplysning fra skattyter bare vil øke et allerede eksisterende underskudd ved inntektsansettelsen. Da Høyesterett behandlet spørsmålet om bruk av tilleggsskatt i en tilsvarende situasjon i "Schultzsaken" Utv 1997 side 943 flg, uttalte førstvoterende med tilslutning fra de øvrige dommerne



*"Etter min mening følger det av en naturlig tolkning av lovteksten at spørsmålet om de uriktige opplysningene "kunne ha ført til fastsettelse av for lav skatt" skal vurderes ut fra tidspunktet da opplysningene ble gitt, med andre ord da selvangivelsen ble levert inn. På dette tidspunkt drev kommanditselskapet fortsatt sin virksomhet, og dermed ville virksomheten også kunne påvirke ansvarsrammen. Ut over kravet om at opplysningen må kunne lede til mindre skatt, finner jeg ikke grunnlag for å trekke inn hvor stor sannsynligheten var for at dette faktisk ville skje."*

Skattedirektoratet forutsetter at den samme rettsforståelse skal legges til grunn ved anvendelse av straffebestemmelsen i ligningsloven § 12-1 nr 1 bokstav a. For å klargjøre dette vises det til forlaget inntatt under avsnitt 4.1.5.1.

Direktoratet er ellers enig i at opplysningssvikten må være skatterettslig relevant for å falle inn under straffbarhetsvilkårene. Det kan imidlertid reises spørsmål ved om straffevilkåret ubetinget skal knyttes til at de uriktige opplysningene er nødvendige for å gjennomføre beskatningen. Det kan eksempelvis tenkes at opplysningssvikten fører til at beskatningen ikke lar seg gjennomføre på et grunnlag, men at skattemyndighetene finner et annet grunnlag for å skatlegge den aktuelle inntekten. I et slikt tilfelle mener direktoratet at opplysningssvikten vil gi grunnlag for straff selv om det skattegrunnlag de uriktige opplysningene knyttet seg til, faktisk ikke ble anvendt ved skatteleggingen.

### 7.3 Parallele sanksjonssystemer

Ved brudd på ligningslovens bestemmelser legger Skattedirektoratet til grunn at formell straff bare skal kunne anvendes der det er utvist forsett eller grov uaktsomhet. Etter Høyesteretts fortolkning av EMK P 7-4 vil det i praksis ikke være aktuelt å bruke straff og tilleggs-skatt overfor en skattyter på samme forhold. Hvorvidt slike lovbrudd skal bringes inn for påtalemyndigheten eller undergis en administrativ sanksjon, vil i utgangspunktet fremgå av den til enhver tid gjeldende anmeldelsesinstruks fra Skattedirektoratet.

De forhold skattemyndighetene anmelder til påtalemyndigheten, er de presumptivt mest alvorlige brudd på skatte- og avgiftslovgivningen. Da det ikke kan legges administrativ tilleggs-skatt overfor en skattyter som skal anmeldes for å ha gitt skattemyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger om samme forhold, ser Skattedirektoratet det som meget viktig at

- Det lages rutiner for arbeidet mellom skatte- og påtalemyndighetene som sikrer at saker som anmeldes, ikke unngår enhver sanksjon hvis de ikke føres frem til en strafferettslig prøving.
- Det ved straffeutmålingen tas hensyn til hva en eventuell tilleggs-skatt ville utgjort, slik at en skattyter som undergis formell straff, normalt vil få en strengere reaksjon samlet sett enn om vedkommende bare ville vært ilagt tilleggs-skatt.

Under det tidligere tosporede systemet var skattyter ordinært ilagt tilleggs-skatt før domstolene behandlet straffesaken. Det var da vanlig at retten tok hensyn til tilleggs-skatten ved sin straffeutmåling. Når det nå ikke vil foreligge noen forutgående administrativ sanksjon, vil retten kunne stå friere med hensyn til forholdet mellom de ulike straffereaksjoner som kan anvendes. Det antas at dette særlig vil komme til uttrykk ved domsavsigelser der brudd på skatte- og avgiftslovgivningen inngår i et større sakskompleks. Direktoratet er i denne sammenheng opptatt av at den samlede straffereaksjon ikke senkes i forhold til tidligere praksis. Vi har imidlertid her merket oss de forslagene om nedsanksjonering som både ligger i NOU 2002:4 Ny straffelov og NOU 2003:15 Bot og bedring.



Skattedirektoratet kan i det vesentlige slutte seg til de betraktninger flertallet anfører under kapittel 14 2 6 med hensyn til bøtenivået. Direktoratet har forståelse for at en eksakt lovfesting av bøtenivået, i visse tilfeller kan binde retten på en uheldig måte. Det er imidlertid sterkt ønskelig at den norm som skal være utgangspunktet for fastsettelsen av bøter etter ligningsloven §§ 12-1 og 12-2, kommer direkte til uttrykk i lovteksten. Direktoratet foreslår at dette gjøres ved at ligningsloven § 12-1 nr. 2 og § 12-2 nr. 1 gis et nytt annet punktum med følgende tekst:

*”Ved utmålingen av bøter, tar retten utgangspunkt i det beløp en tilleggsatt etter kapittel 10 ville utgjort for det aktuelle lovbrudd.”*

Nåværende annet punktum i de nevnte bestemmelser blir da nye tredje punktum.

Vi er ellers oppmerksom på at Sanksjonsutvalget foreslår at også krav om tilleggsatt skal kunne behandles sammen med straffesaken som et borgerlig rettskrav, og at domstolene skal ha full kompetanse der krav om administrativ sanksjon er tatt med i straffesaken. Som nevnt har det vært for knapp tid til å sette seg inn i Sanksjonsutvalgets utredning. Vi kan imidlertid ikke se at utvalget har vurdert de betenkeligheter Tilleggsatteutvalget hadde til en slik ordning, jf. utvalgets vurderinger i kapittel 14 2 4, og som Skattedirektoratet deler. Vi forutsetter at utvalgenes forslag blir vurdert i sammenheng også på dette punkt.

#### **7.4 Ulike rettssubjekter**

Der det er aktuelt å anmelde en person for medvirkning til skattesvik, vil ordinært også hovedmannen bli anmeldt. Etter Skattedirektoratets oppfatning er det imidlertid klart at EMK P 7-4 ikke kan stenge for å anmelde medvirkeren selv om hovedmannen tidligere er ilagt tilleggsatt for forholdet.

#### **7.5 Skifte av sanksjonsspor**

Skattedirektoratet slutter seg i det vesentlige til utvalgets drøftelser og konklusjoner under kapittel 14 3 4 i utredningen. Direktoratet legger videre til grunn at EMK P 7-4 ikke stenger for bruk av tilleggsatt selv om skattemyndighetene har forelagt en sak for påtalemyndigheten for å drøfte valg av sanksjon.

### **8 Renter**

Utvalgets flertall foreslår at renteberegningsbestemmelsen i ligningsloven § 9-10 gjøres generell ved at den ikke lenger skal være knyttet til at skattyter er ilagt tilleggsatt i endringssaken. Begrunnelsen er at skattyter uansett årsak til endringen har hatt en likviditetsfordel som bør tilbakebetales i form av renter. Når renteberegningen gjøres uavhengig av tilleggsatten, sikres det også at skattytere som en ønsker å forfølge via strafferettsapparatet får renter av økningen.

Skattedirektoratet er prinsipielt enig i utvalgets vurderinger, men vil likevel foreslå at det gjøres unntak for de tilfellene der ligningsmyndighetene er å bebreide for at endringssaken ikke er gjennomført før renter skal beregnes, dvs. fra året etter ligningsåret. I de fleste saker hvor ligningsmyndighetene har kjennskap til feilen, blir denne rettet umiddelbart etter at ligningsbehandlingen er avsluttet. Dersom dette ikke gjøres og ligningsmyndighetene kan bebreides at opprettingen tar uforholdsmessig lang tid, bør skattyter ikke ilegges



renter av økningen ved endringssaken. Skattedirektoratet foreslår derfor at det inntas en sikkerhetsventil for slike tilfeller i bestemmelsens annet punktum, som for eksempel kan lyde

*” Det skal ikke beregnes renter dersom ligningsmyndighetene er årsak til forsinkelsen ”*

Både ligningsloven og skattebetalingsloven inneholder bestemmelser om renteberegning i forbindelse med endring av ligning. Regelverket er lite oversiktlig både for skatteetaten, skatteoppkreverne og skattyterne. Etter Skattedirektoratets oppfatning kan det derfor i forbindelse med behandlingen av utvalgets forslag om å gjøre rentebestemmelsen i ligningsloven § 9-11 generell, være hensiktsmessig å se denne i sammenheng med regelverket i skattebetalingsloven.



## 9 Ikrafttredelse og overgangsregler

Etter Skattedirektoratets oppfatning er det påkrevd at det settes av tilstrekkelig tid for å forberede ikrafttredelsen av det nye sanksjonssystemet etter at dette er vedtatt

En del av de problemstillingene som EMK reiser, må riktignok allerede nå til en viss grad hensyntas og innarbeides i dagens arbeidsrutiner. Dette gjelder for eksempel utforming av varsel, selvinkrimineringsvernet og retningslinjer knyttet til anmeldelser med mer. Likevel må en del tilpasninger og retningslinjer utstå også på dette området inntil nye lovbestemmelser er på plass, på samme måte som en rekke slike forhold først kan utarbeides inntil det er klart hvilken administrativ modell som blir vedtatt.

I tillegg til at overgangen til det nye systemet må forberedes så vel i Skattedirektoratets dataprogrammer som gjennom kompetanseoppbygging generelt både når det gjelder Den europeiske menneskerettskonvensjonen og nytt sanksjonssystem, må det skje en orientering rettet mot skattyterne om dette.

Sett fra Skattedirektoratets ståsted bør ikrafttredelse først skje med virkning for året etter vedtagelsen av et nytt administrativt system, med andre ord slik at dersom Stortinget vedtar lovforslaget neste vårsesjon bør nytt sanksjonssystemt iverksettes for alle saker uansett inntektsår tidligst fra og med 1. januar 2005. Hvorvidt en slik løsning krever særskilte overgangsregler grunnet grunnloven § 97 beror på hvilke bestemmelser som vedtas og vurderes ikke nærmere her. Uansett bør det etter Skattedirektoratets oppfatning vurderes om eventuelle lovforslag om saksbehandlingsregler og regler som vedrører skattyters rett til å forholde seg taus, kan innføres på et tidligere tidspunkt.

Det er også viktig at reglene om tilleggsavgift for arbeidsgiveravgift i folketrygdloven blir tilpasset de endrede sanksjonsreglene i ligningsloven, og at reglene trer kraft fra samme tidspunkt.

Vennlig hilsen

Bjarne Hope  
*Skattedirektør*

Lars Nilsen