

**NOU**

Norges offentlige utredninger **2003:7**

# Tilleggsskatt m.m.

Utredning fra et utvalg oppnevnt av Finansdepartementet 26. april 2001.  
Avgitt 11. februar 2003.

Statens forvaltningstjeneste  
Informasjonsforvaltning

---

Oslo 2003

ISSN 0333-2306  
ISBN 82-583-0693-6

---

PDC Tangen

## Til Finansdepartementet

Finansdepartementet oppnevnte 26. april 2001 et utvalg som fikk i oppdrag å foreta en bred gjennomgang av systemet med tilleggsskatt, herunder forholdet mellom tilleggsskatt og straff sett i lys av de krav Den europeiske menneskerettskonvensjon setter. På bakgrunn av Høyesteretts plenumsavgjørelser av 3. mai 2002 ble utvalgets mandat endret i juni 2002.

Utvalget legger med dette fram sin utredning og forslag. Utredningen inneholder enkelte dissenser.

Oslo, 11. februar 2003

Mary-Ann Hedlund  
leder

Bjørn Berre

Frode Elgesem

Morten Eriksen

Liv Torill E. Kjeldsberg

Liv Kari A. Mjelva

Ellen B. Moi

Jan Syversen

---

Hege E. Gahr  
Frank Almås



## Innhold

<b>1</b>	<b>Innledning og sammendrag</b> . . . .	9			
<b>2</b>	<b>Mandat og sammensetning</b> . . . . .	12	4.7.2.3	Satser for forsinkelsesavgift . . . . .	29
2.1	Utvalgets mandat og sammensetning . . . . .	12	4.7.2.4	Unntak fra forsinkelsesavgift . . . . .	30
2.2	Utvalgets arbeid . . . . .	15	4.7.2.5	Saksbehandlingsregler . . . . .	30
<b>3</b>	<b>Historikk</b> . . . . .	16	4.7.3	Tilleggsskatt . . . . .	30
3.1	Opplysningsplikten . . . . .	16	4.7.3.1	Hovedregel – formål . . . . .	30
3.2	Reaksjoner ved manglende levering av selvangivelse og næringsoppgave . . . . .	17	4.7.3.2	Vilkår – § 10–2 nr. 1 . . . . .	30
3.3	Reaksjoner ved uriktige eller ufullstendige opplysninger . . . . .	18	4.7.3.3	Vilkår – § 10–2 nr. 2 . . . . .	33
<b>4</b>	<b>Gjeldende rett</b> . . . . .	21	4.7.3.4	Forholdet mellom de ulike hjemler for ileggelse av tilleggsskatt . . . . .	33
4.1	Innledning . . . . .	21	4.7.3.5	Beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt . . . . .	33
4.2	Opplysningsplikten . . . . .	21	4.7.3.6	Satser for tilleggsskatt . . . . .	34
4.2.1	Selvangivelsesplikten . . . . .	22	4.7.3.7	Unntak fra tilleggsskatt . . . . .	35
4.2.2	Forhåndsutfylt selvangivelse . . . . .	22	4.7.3.8	Saksbehandlingsregler . . . . .	36
4.2.3	System for ligning av næringsdrivende . . . . .	23	4.7.3.9	Bevisregler . . . . .	36
4.2.4	Formelle regler for levering av selvangivelse . . . . .	23	4.7.3.10	Arbeidsgiveravgift . . . . .	37
4.3	Tredjemannsoppgaver . . . . .	24	4.7.4	Tvangsmulkt og gebyr for overtredelse av ligningsloven kapittel 6 . . . . .	37
4.3.1	Oppgaver som skal gis ukrevet . . . . .	24	4.7.4.1	Tvangsmulkt . . . . .	37
4.3.2	Oppgaver som skal gis på forlangende . . . . .	25	4.7.4.2	Gebyr ved for sent eller ikke innleverte oppgaver . . . . .	37
4.4	Kontrollvirksomhet – rettet mot skattyter . . . . .	25	4.7.5	Renter . . . . .	37
4.4.1	Oppfordring til å gi tilleggsopplysninger . . . . .	25	4.7.6	Straff . . . . .	38
4.4.2	Pålegg om å medvirke til undersøkelse . . . . .	26	4.7.6.1	Innledning . . . . .	38
4.4.3	Saksbehandlingsregler . . . . .	26	4.7.6.2	Skattesvik – § 12–1 . . . . .	38
4.4.4	Konsekvenser av manglende medvirkning . . . . .	26	4.7.6.3	Grovt skattesvik – § 12–2 . . . . .	39
4.5	Kontrollvirksomhet – rettet mot tredjemenn . . . . .	26	4.7.6.4	Kort om anmeldelsespraksis . . . . .	39
4.6	Ligningen . . . . .	27	<b>5</b>	<b>Reaksjoner etter lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift</b> . . . . .	40
4.6.1	Skjønnsligning . . . . .	27	5.1	Innledning . . . . .	40
4.6.2	Varsel . . . . .	27	5.2	Opplysningsplikt . . . . .	40
4.6.3	Avgjørelsesmyndighet under ligningen . . . . .	27	5.3	Avgiftsforhøyelse . . . . .	40
4.6.4	Endring av ligning . . . . .	27	5.4	Tilleggsavgift . . . . .	41
4.6.5	Fristregler . . . . .	28	5.4.1	Hovedregel . . . . .	41
4.7	Ligningslovens sanksjonssystem . . . . .	28	5.4.2	Beregningsgrunnlag og satser . . . . .	41
4.7.1	Innledning . . . . .	28	5.4.3	Straffebestemmelser . . . . .	41
4.7.2	Forsinkelsesavgift . . . . .	28	<b>6</b>	<b>Reaksjoner etter lov 10. juni 1966 nr. 5 om toll og annet regelverk</b> . . . . .	42
4.7.2.1	Vilkår . . . . .	28	6.1	Innledning . . . . .	42
4.7.2.2	Beregningsgrunnlaget for forsinkelsesavgift . . . . .	29	6.2	Opplysningsplikt . . . . .	42
			6.3	Tilleggstoll og tilleggsavgift . . . . .	42
			6.3.1	Hovedregel . . . . .	42
			6.3.2	Beregningsgrunnlag og satser . . . . .	42
			6.4	Straffebestemmelser . . . . .	43
			6.5	Ileggelse av tilleggsavgift og straff etter annet regelverk . . . . .	43
			<b>7</b>	<b>Statistikk</b> . . . . .	44

7.1	Innledning	44	9.4.3	Vernet mot selvinkriminering	68
7.2	Forsinkelsesavgift	44	9.4.3.1	Generelt	68
7.2.1	Etterskuddspliktige skattytere	44	9.4.3.2	Forholdet til EMK artikkel 8	69
7.2.2	Forskuddspliktige skattytere	44	9.4.3.3	Prinsippets utstrekning i tid	70
7.3	Tilleggsskatt	44	9.4.3.4	Hvilke opplysninger gjelder prinsippet for?	71
7.3.1	Etterskuddspliktige skattytere	44	9.4.3.5	Hva med opplysninger fremskaffet under trussel om straff på et tidligere tidspunkt?	71
7.3.2	Forskuddspliktige skattytere	45	9.4.3.6	Hva slags press verner prinsippet mot?	72
7.4	Anmeldelser	45	9.4.3.7	Oppsummering	73
<b>8</b>	<b>Utenlandsk rett</b>	46	9.5	EMK artikkel 6 nr. 2 – uskyldspresumsjonen	73
8.1	Innledning	46	9.5.1	Generelt om uskyldspresumsjonen	73
8.2	Sverige	46	9.5.2	Bruk av objektive straffebud og omvendt bevisbyrde for unnskyldelige forhold	73
8.3	Danmark	47	9.5.3	Krav til bevisenes styrke	74
8.4	Finland	47	9.5.4	Kan tilleggsskatten inndrives før rettslig prøving har skjedd?	74
8.5	Nederland	48	9.5.5	Ansvar for medhjelperes feil	75
8.6	Frankrike	49	9.5.6	Tilleggsskatt kan ikke ilegges et dødsbo	75
8.7	England	49	9.6	EMK artikkel 6 nr. 3 – minimumsrettighetene i straffesaker	76
<b>9</b>	<b>Tilleggsskatt og menneskerettigheter</b>	50	9.6.1	EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav a	76
9.1	Innledning	50	9.6.2	EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav b	76
9.1.1	Kort om Den europeiske menneskerettskonvensjon	50	9.6.3	EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav c	76
9.1.2	Konvensjonens stilling i norsk rett	51	9.6.4	EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav d	78
9.1.3	Kort om tolkning av konvensjonen	51	9.6.5	EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav e	78
9.2	EMK artikkel 6	53	9.7	Nærmere om rettighetene under den rettslige overprøvingen	78
9.2.1	Generelt	53	9.8	EMK protokoll nr. 7 artikkel 4 (P 7-4) – forbudet mot gjentatt straffeforfølgning	79
9.2.2	Anvendelsesområdet for artikkel 6	54	9.8.1	Generelt	79
9.2.3	Sentrale avgjørelser fra Den europeiske menneskerettsdomstol	56	9.8.2	Nærmere om P 7-4 nr. 1 – EMDs praksis	79
9.2.4	Norsk rettspraksis	58	9.8.3	Norsk rettspraksis	80
9.2.5	Tilleggsskatt etter ligningsloven kapittel 10	60	<b>10</b>	<b>Sanksjonssystem – ulike modeller</b>	84
9.2.6	Forsinkelsesavgift	60	10.1	Ligningssystemets særtrekk	84
9.2.7	Renter	62	10.2	Sentrale hensyn/prinsipper for bruk av straff og skatteadministrative sanksjoner	84
9.3	Betydningen av at saksbehandlingen gjelder en straffesiktelse – rettighetskatalogen i EMK artikkel 6 (SP artikkel 14)	62	10.2.1	Innledning	84
9.3.1	Innledning	62	10.2.2	Behovet for sanksjoner	85
9.3.2	EMDs forbehold: EMK artikkel 6 er ikke til hinder for at tilleggsskatt ilegges administrativt i første instans	63	10.2.3	Prinsippet om forholdsmessighet	86
9.3.3	Når er skattyter siktet i konvensjonens forstand?	63	10.2.4	Hensynet til enkelhet og effektivitet	86
9.4	EMK artikkel 6 nr. 1	64	10.2.5	Forholdet straff og administrative sanksjoner	87
9.4.1	Avgjørelse innen rimelig tid	64	10.2.6	Rettsikkerhet	87
9.4.2	Kravet om en rettferdig rettergang («fair trial»)	66	10.2.7	Hensynet til likebehandling	88
9.4.2.1	Tilgang til domstolsbehandling («access to court»)	66			
9.4.2.2	Likestilling mellom partene («equality of arms») og kontradiksjon	67			

10.2.8	Hensynet til legitimitet og rettferdighet .....	88	11.2.10	Bevisregler .....	126
10.2.9	Avveining av de ulike hensyn .....	89	11.2.10.1	Innledning .....	126
10.3	Ulike modeller .....	89	11.2.10.2	Utvalgets vurderinger og forslag ..	126
10.3.1	Nærmere om det danske systemet (Modell 1) .....	90	11.3	Mindretallets forslag til sanksjoner ved brudd på opplysningsplikten .....	127
10.3.2	Utvalgets vurdering av en ren strafferettslig modell .....	91	11.3.1	Sentrale hensyn .....	127
10.3.3	Andre mulige modeller .....	93	11.3.2	Vurderinger og forslag .....	128
10.3.3.1	Blandet modell (Modell 2) .....	93	11.4	Andre administrative sanksjoner ..	131
10.3.3.2	Sakskostnadsmodell (Modell 3) ...	94	11.4.1	Innledning .....	131
10.3.3.3	Rentemodell (Modell 4) .....	96	11.4.2	Gebyr ved forsinket levering av selvangivelse mv. ....	131
<b>11</b>	<b>Utvalgets forslag til nye administrative sanksjoner</b> .....	<b>97</b>	11.4.2.1	Innledning .....	131
11.1	Valg av modell .....	97	11.4.2.2	Utvalgets vurderinger og forslag ..	131
11.2	Tilleggsskatt .....	97	11.4.3	Gebyr ved ikke levert selvangivelse og næringsoppgave .....	133
11.2.1	Utgangspunkter .....	97	11.4.3.1	Innledning .....	133
11.2.2	Ikke levert selvangivelse eller næringsoppgave .....	98	11.4.3.2	Utvalgets vurderinger og forslag ..	133
11.2.2.1	Innledning .....	98	11.4.4	Unntak fra gebyr .....	134
11.2.2.2	Utvalgets vurderinger og forslag ...	98	11.4.5	Saksbehandlingsregler for gebyr ..	135
11.2.2.3	Forholdet mellom gebyr og tilleggsskatt når pliktige oppgaver ikke er levert .....	99	<b>12</b>	<b>Saksbehandlingsregler</b> .....	<b>136</b>
11.2.3	Uriktige eller ufullstendige opplysninger .....	100	12.1	Saksbehandling ved ileggelse av tilleggsskatt .....	136
11.2.3.1	Innledning .....	100	12.2	Saksbehandlingsregler .....	136
11.2.3.2	Begrepets innhold .....	100	12.2.1	Generelt .....	136
11.2.3.3	Utvalgets vurderinger og forslag ...	101	12.2.2	Avgjørelse innen rimelig tid .....	137
11.2.3.4	Begrepet uriktige eller ufullstendige opplysninger i andre lovbestemmelser i ligningsloven .....	105	12.2.3	Skattyters rett til å forholde seg taus – vern mot selvinkriminering .....	137
11.2.4	Har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt .....	105	12.2.3.1	Taushetsrettens rekkevidde .....	137
11.2.5	Subjektive vilkår .....	106	12.2.3.2	Bevissikring – utvalgets vurderinger og forslag .....	139
11.2.5.1	Innledning .....	106	12.2.4	Innsynsrett .....	140
11.2.5.2	Utvalgets vurderinger og forslag ...	106	12.2.5	Innkreving av tilleggsskatt .....	141
11.2.5.3	Ansvar for medhjelperes feil .....	108	12.2.6	Varsel om tilleggsskatt .....	142
11.2.6	Unntak fra tilleggsskatt .....	109	12.2.6.1	Generelt .....	142
11.2.6.1	Innledning .....	109	12.2.6.2	Varslets innhold .....	142
11.2.6.2	Utvalgets vurderinger og forslag ...	109	12.2.6.3	Tidspunktet for varsel .....	143
11.2.7	Beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt .....	113	12.2.6.4	Frist for skattyter til å komme med tilsvarende svar .....	144
11.2.7.1	Innledning .....	113	12.2.7	Retten til advokatbistand .....	144
11.2.7.2	Utvalget vurderinger og forslag ...	114	12.2.8	Konsekvenser av at skattyter ikke har fått de rettigheter han har krav på ..	145
11.2.8	Tidfestingsfeil .....	116	12.3	Administrativ behandling av tilleggsskatten .....	146
11.2.8.1	Innledning .....	116	12.3.1	Innledning .....	146
11.2.8.2	Gjeldende rett .....	116	12.3.2	Hvilket organ skal ha vedtakskompetanse i tilleggsskattesaken? .....	147
11.2.8.3	Utvalgets vurderinger og forslag ...	118	12.3.3	Er det behov for at tilleggsskatten fastsettes særskilt i et eget vedtak? ..	148
11.2.9	Satser for tilleggsskatt .....	123	<b>13</b>	<b>Domstolsprøving</b> .....	<b>149</b>
11.2.9.1	Innledning .....	123	13.1	Innledning .....	149
11.2.9.2	Utvalgets vurderinger og forslag ...	123			
11.2.9.3	Særmerknad .....	125			

13.2	Skattyters adgang til å fremlegge nye opplysninger og bevis for domstolene .....	149	15.1.2	Gjeldende rett .....	164
13.3	Domstolenes adgang til å overprøve forvaltningens frie skjønn .....	150	15.1.2.1	Forsinkelsesrenter .....	164
13.4	Utvalgets vurderinger og forslag ...	150	15.1.2.2	Renter etter avregning ved ordinær ligning .....	164
<b>14</b>	<b>Tilleggsrett og straff .....</b>	<b>152</b>	15.1.2.3	Renter ved endringsvedtak .....	165
14.1	Vilkår for straff .....	152	15.1.2.4	Rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av for mye innbetalt skatt og avgift ...	165
14.2	Parallele sanksjonssystemer .....	155	15.1.3	Utvalgets vurderinger og forslag ...	166
14.2.1	Sanksjonsnivå – tilleggsrett og straff .....	156	15.2	Arbeidsgiveravgift og forholdet til ligningslovens sanksjonsbestemmelser .....	168
14.2.2	Nærmere om bøtestraff .....	156	<b>16</b>	<b>Økonomiske og administrative konsekvenser .....</b>	<b>170</b>
14.2.3	Nærmere om det danske sanksjonssystemet .....	157	16.1	Innledning .....	170
14.2.4	Alternativer til en generell bøtebestemmelse .....	157	16.2	Konsekvenser i forhold til skatteforvaltningen .....	170
14.2.5	Nærmere om et standardisert bøtenivå .....	158	16.3	Konsekvenser i forhold til justissektoren .....	171
14.2.6	Utvalgets avveining og konklusjon .	159	16.4	Konsekvenser i forhold til skattyterne .....	172
14.3	Valg av sanksjon .....	162	<b>17</b>	<b>Lovutkast .....</b>	<b>174</b>
14.3.1	Innledning .....	162	<b>18</b>	<b>Merknader til de enkelte lovbestemmelser .....</b>	<b>177</b>
14.3.2	Samme forhold .....	162	<b>Register over rettsavgjørelser .....</b>	<b>183</b>	
14.3.3	Ulike rettssubjekter .....	162			
14.3.4	Skifte av sanksjonsspor .....	163			
<b>15</b>	<b>Enkelte særspørsmål .....</b>	<b>164</b>			
15.1	Renter .....	164			
15.1.1	Innledning .....	164			

## Kapittel 1

# Innledning og sammendrag

Tilleggsskatteutvalget legger i denne utredningen fram forslag til nye regler om et nytt sanksjonssystem etter ligningsloven. Utvalget ble nedsatt for å foreta en gjennomgang av systemet med administrative sanksjoner ved brudd på skattyters egen opplysningsplikt etter ligningsloven og utrede forholdet mellom tilleggsskatt og straff i lys av den utvikling som har skjedd ved praktiseringen av Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK). På bakgrunn av Høyesteretts plenumsavgjørelser av 3. mai 2002 ble utvalgets opprinnelige mandat endret ved Finansdepartementets brev av 13. juni 2002. I mandatet var det opprinnelig forutsatt en videreføring av ligningslovens nåværende tosporede system med et strafferettslig og et administrativt sanksjonssystem ved skatteunndragelser, men på bakgrunn av nevnte avgjørelser ble utvalget oppfordret til å vurdere sanksjonssystemet på friere grunnlag, herunder ulike samordningsløsninger for tilleggsskatt og straff. Nedenfor følger en oversikt over hovedpunktene i utvalgets arbeid.

I *kapittel 2* gjøres det rede for utvalgets oppnevning, mandat, sammensetning og arbeid. Det vises til omtalen der.

I *kapittel 3* gir utvalget en oversikt over den historiske utviklingen av sanksjonssystemet på skatterettens område i Norge fram til ligningsloven. Historikken tar utgangspunkt i selvangivelsessystemet som ble innført ved skatteloven av 1911, og utviklingen av sanksjonssystemet knyttet til brudd på skattyters opplysningsplikt til ligningsmyndighetene fram til ligningsloven. Det er i denne gjennomgangen kort gjort rede for tidligere utredninger av sanksjonssystemet.

I *kapittel 4* omtales gjeldende rett for skattyters opplysningsplikt etter ligningsloven, systemet med tredjemannsoppgaver og ligningslovens sentrale sanksjonsmidler; forsinkelsesavgift, tilleggsskatt og straff. Redegjørelsen om gjeldende rett er relativt omfattende da sanksjonssystemet i ligningslovens kapittel 10 om tilleggsskatt og kapittel 12 om straff er knyttet til en rekke bestemmelser i ligningsloven for øvrig.

I *kapittel 5 og 6* gis det en kort omtale av sanksjonssystemet etter lov 19. juni 1969 nr. 66 om mer-

verdiavgift, etter lov 10. juni 1965 nr. 5 om toll og enkelte andre lovbestemmelser som gir hjemmel for tilleggsavgift og straff.

I *kapittel 7* redegjøres det for statistiske opplysninger om bruk av forsinkelsesavgift og tilleggsskatt etter ligningsloven og om antall saker som er anmeldt.

I *kapittel 8* gis det en oversikt over sanksjonssystemet i en del andre land. Utvalget redegjør for hovedtrekkene i sanksjonssystemene i Sverige, Danmark, Finland, Nederland, Frankrike og England. I utgangspunktet er en sammenligning av systemene over landegrensene vanskelig, særlig fordi det kan være ulikheter både når det gjelder hvilke lovbrudd som sanksjoneres, de nærmere sanksjonsvilkår og type sanksjon. Samtlige land som det er innhentet opplysninger fra, har et strafferettslig sanksjonssystem, og med unntak av Danmark, har de i tillegg et administrativt sanksjonssystem.

I *kapittel 9* gis det en redegjørelse for forholdet mellom tilleggsskatt og EMK med tilleggsprotokoller. Her gis det innledningsvis i avsnitt 9.1 en kort omtale av konvensjonen, dens stilling i norsk rett og de prinsipper som skal legges til grunn ved tolkning av konvensjonen. I avsnitt 9.2 gis det en nærmere redegjørelse for de konvensjonsbestemmelser, avgjørelser fra Den europeiske menneskerettsdomstol (EMD) og nyere norsk rettspraksis som har særlig relevans for de spørsmål utvalget er bedt om å vurdere. Dette angir den rettslige rammen for de forslag som utvalget fremsetter. I avsnitt 9.3 og 9.4 drøftes betydningen for saksbehandlingen at tilleggsskatten er å anse som en straff i konvensjonens forstand, herunder den konflikt som kan oppstå mellom opplysningsplikten som påhviler skattyter, og den taushetsrett han har som siktet i konvensjonens forstand. I avsnitt 9.5 drøftes konsekvenser i forhold til uskyldpresumsjonen og i avsnitt 9.6 drøftes konsekvenser i forhold til minimumsrettighetene etter EMK artikkel 6 nr. 3. Rettighetene under den rettslige overprøving er omhandlet i avsnitt 9.7. Forholdet til forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i EMK tilleggsprotokoll 7 artikkel 4 er behandlet i avsnitt 9.8

I *kapittel 10* er det redegjort for utvalgets syn på de sentrale hensyn som må vektlegges ved vurderingen av et fremtidig sanksjonssystem. Den nærmere utforming av et sanksjonssystem beror på en avveining av en rekke, til dels motstridende, hensyn og prinsipper. Sentrale stikkord i den sammenheng er – i tillegg til de preventive hensyn – hensynet til enkelhet, effektivitet, legitimitet, rettferdighet, rettssikkerhet, forholdsmessighet og likebehandling. I avsnitt 10.3 skisseres alternative modeller for et fremtidig sanksjonssystem på ligningslovens område. Utvalget har med utgangspunkt i mandatet og den senere tids rettsutvikling, vurdert om det bør innføres et reaksjonssystem etter modell fra Danmark, hvor alle sanksjoner for brudd på opplysningsplikten er straff etter nasjonal rett, og hvor ligningsmyndighetene er gitt en begrenset kompetanse til å utferdige forelegg. Så vel denne som de øvrige skisserte modeller, er vurdert opp mot de sentrale hensyn som bør ligge til grunn for et sanksjonssystem på et masseforvaltningsområde som ligningsforvaltningen. Utvalget har i denne vurderingen delt seg i et flertall og et mindretall. Flertallet, alle med unntak av ett medlem, forslår en videreføring av det tosporede sanksjonssystemet med en straffebestemmelse og med en hjemmel for ligningsmyndighetene til å ilegge tilleggsskatt. Straff vil etter dette forslaget bare være en aktuell sanksjon når bruddet på opplysningsplikten er grovt uaktsomt eller forsettlig. Mindretallet foreslår prinsipalt et fremtidig sanksjonssystem etter mønster fra Danmark, men slutter seg subsidiært til hovedtrekkene i flertallets forslag.

I *kapittel 11* redegjøres det nærmere for forslaget til administrative sanksjoner. For brudd på opplysningsplikten foreslås hovedtrekkene i gjeldende rett videreført for så vidt gjelder de objektive vilkår for ileggelse av tilleggsskatt. Disse vilkårene er at skattyter må ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Innholdet i begrepet uriktige eller ufullstendige opplysninger er nærmere utdypet. Når det gjelder spørsmålet om subjektive vilkår for å kunne ilegge tilleggsskatt, foreslår utvalget en klargjøring/endring i gjeldende rett. Et subjektivt vilkår om uaktsomhet foreslås tatt inn i hovedregelen på den måten at tilleggsskatt ikke skal kunne ilegges når skattyter sannsynliggjør at opplysningsvikten ikke skyldes et uaktsomt forhold fra hans side. Etter forslaget er skattyter ved vurderingen av om det er opptrådt uaktsomt, som hovedregel ansvarlig for medhjelperes feil.

Utvalget foreslår noe mer vidtrekkende regler om unntak fra tilleggsskatt enn etter gjeldende rett. Blant annet foreslår et flertall av utvalgets medlemmer at det ikke skal beregnes tilleggsskatt av riktige og fullstendige opplysninger i den forhåndsutfylte selvangivelsen når skattyter unnlater å levere denne. Et mindretall på ett medlem mener at det fremdeles skal beregnes tilleggsskatt av slike opplysninger. De någjeldende bestemmelser om beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt og satsstrukturen foreslås i hovedtrekk videreført. Når det gjelder beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt i underskuddstilfeller har imidlertid utvalget delt seg i et flertall og et mindretall. Flertallet foreslår en endring i dagens praksis slik at tilleggsskatten effektueres fullt ut det året vedtak om tilleggsskatt treffes selv om skattyter har et skattemessig underskudd dette året. Mindretallet på ett medlem foreslår at gjeldende praksis videreføres slik at tilleggsskatten først effektueres ved senere ligninger når skattyter har et skattemessig overskudd. Videre foreslår to av utvalgets medlemmer en særordning for petroleumsselskaper slik at tilleggsskatten begrenses til 90 prosent av inntekten dersom inntektsposten også medfører særskatt.

Tidfestingsfeil er behandlet separat i avsnitt 11.2.8. Ved tidfestingsfeil som automatisk reverseeres, foreslår utvalgets flertall, alle med unntak av ett medlem, at tilleggsskatten skal beregnes etter bruttometoden, men med redusert sats. Mindretallet foreslår at tilleggsskatten i slike tilfeller skal beregnes etter en nettometode.

Ved forsinket og unnlatt levering av selvangivelse og andre pliktige oppgaver, foreslår utvalget at det skal reageres med et lovbestemt, standardisert gebyr. Størrelsen på gebyret foreslås gjort avhengig av hvilken oppgave som er forsinket eller unnlatt levert og forsinkelsens lengde. Når det gjelder type oppgave foreslås det en differensiering mellom selvangivelser og andre oppgaver, og slik at gebyret er størst for forsinket og unnlatt levering av selvangivelse. Forsinkelsens lengde, som grunnlag for gebyr, foreslås inndelt i to hovedgrupper: forsinkelse under en måned og forsinkelse over en måned. Selvangivelse og andre oppgaver anses som ikke levert på tidspunktet for utlegg av skattelisten etter ligningsloven § 8–8. Samlet gebyr for en skattyter som verken har levert selvangivelse eller andre pliktige oppgaver, vil etter utvalgets forslag ikke kunne overstige 12 000 kroner.

Utvalgets forslag til nytt sanksjonssystem innebærer at en skattyter som ikke har levert pliktige oppgaver, både vil kunne ilegges gebyr for unnlatt 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 selvangivelse mv. Gebyret er knyttet til selve plikten til å levere selvangivelsen, mens tilleggsskatten retter seg mot det forhold at skattyter ikke har oppfylt sin opplysningsplikt.

I *kapittel 12* foreslår utvalget særlige saksbehandlingsregler ved ileggelse av tilleggsskatt som skal ivareta de rettssikkerhetskrav som følger av at EMK artikkel 6 kommer til anvendelse. Det foreslås at skattyter skal gis et varsel før tilleggsskatt ilegges. I dette varslet skal skattyter blant annet gjøres oppmerksom på at han ikke har plikt til å gi ytterligere opplysninger til ligningsmyndighetene. Det foreslås også en ny regel om bevissikring som vil gi ligningsmyndighetene mulighet til selv å sikre bevis.

I *kapittel 13* behandles spørsmål knyttet til domstolsprøving, herunder spørsmål om begrensning av skattyters adgang til å legge fram nye opplysninger under domstolbehandlingen.

I *kapittel 14* drøftes en del spørsmål om forholdet mellom tilleggsskatt og straff i de tilfeller hvor lovbruddet anmeldes og forfølges i straffeapparatet. Utvalgets flertall foreslår ingen endringer i vilkårene for straff. Et mindretall på ett medlem foreslår at straffebestemmelsen endres slik at det ikke skal være et vilkår for straff at de uriktige eller ufullstendige opplysningene har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt.

Forbudet mot gjentatt straffeforfølgning stenger for at samme handling kan sanksjoneres med både straff ilagt av en domstol og tilleggsskatt ilagt av ligningsmyndighetene, slik praksis hittil har vært. Utvalgets syn er at sanksjonsnivået for brudd på opplysningsplikten så langt som mulig bør videreføres. Med dette som siktemål har utvalget vurdert ulike alternativer til dagens ordning. En mulighet som er vurdert, er om tilleggsskatt bør kunne fastsettes av domstolene som en form for borgerlig rettskrav etter straffeprosessloven § 3, eller om det bør lovfestes at bøter som hovedregel skal fastset-

tes etter de samme prinsipper som tilleggsskatten. I disse spørsmålene er det uenighet i utvalget. Utvalgets flertall vil ikke foreslå at domstolene i en straffesak skal fastsette tilleggsskatten, verken som et borgerlig rettskrav eller på annen måte. Et mindretall på ett medlem mener at tilleggsskatten skal fastsettes av domstolene i straffesaken.

Ved domfellelse for overtredelse av ligningsloven er det enighet i utvalget om at det i tillegg til annen straff som hovedregel også bør ilegges en bot. Det er også enighet om at bøtenivået i utgangspunktet bør ligge på samme nivå som en tilleggsskatt for samme forhold ville ha vært, men det er uenighet om en slik regel bør lovfestes. Flertallet er kommet til at tungtveiende hensyn taler mot en slik lovfesting, og antar at et tilnærmet normert bøtenivå kan oppnås med andre virkemidler. Et mindretall på to medlemmer foreslår at bøtenivået lovfestes. I dette kapittel drøftes også enkelte problemstillinger knyttet til valg av sanksjonsform og skifte av sanksjonsspor.

I *kapittel 15* omhandles enkelte særspørsmål om renter og arbeidsgiveravgift. Utvalgets flertall, alle med unntak av ett medlem, foreslår en endring i gjeldende rett slik at renter skal beregnes i alle endringssaker, uavhengig av om skattyter er ilagt tilleggsskatt. Mindretallet foreslår en videreføring av gjeldende rett slik at skattyter bare skal svare renter av økning av skatt og avgift i endringssak når det blir fastsatt tilleggsskatt.

I *kapittel 16* behandles økonomiske og administrative konsekvenser av de forslag som fremsettes.

I *kapittel 17* er inntatt utvalgets utkast til lovendringer.

I *kapittel 18* er inntatt de spesielle motivene til utvalgets lovutkast. For nærmere omtale av de enkelte paragrafer vises det til merknadene til de enkelte bestemmelser.

Avslutningsvis er det inntatt et register over de rettsavgjørelsene som utvalget henviser til i utredningen.

## Kapittel 2

# Mandat og sammensetning

### 2.1 Utvalgets mandat og sammensetning

Finansdepartementet nedsatte den 26. april 2001 et utvalg for å foreta en bred gjennomgang av systemet med tilleggsskatt, herunder forholdet mellom tilleggsskatt og straff sett i lys av de krav Den europeiske menneskerettskonvensjon setter. Tilleggsskatteutvalget ble gitt følgende mandat:

#### «2.1 Generelt

Utredningens tema er administrative reaksjoner mot brudd på skattyters egen opplysningsplikt etter ligningsloven. Dette omfatter i første rekke tilleggsskatt, men også forsinkelsesavgift etter ligningsloven kapittel 10. Utvalget kan begrense sin behandling av forsinkelsesavgiften til det som gjelder forholdet til tilleggsskatt. Ligningsvedtak om den ordinære skatt etter avdekking av opplysningsfeil, herunder skjønnsligning regnes ikke som reaksjon mot pliktbrudd som sådant, og faller utenfor utredningen. Fristspørsmål og andre spørsmål som får større praktisk betydning for tilleggsskatten kan på den annen side tas opp av utvalget. Det samme gjelder tilleggsskattens betydning for renteberegning av den ordinære skatten ved forsinket utligning.

Brudd på egen opplysningsplikt kan være uriktigheter og ufullstendigheter i faktisk gitte opplysninger eller opplysningsskjemaer, og forsinkelse eller hel uteblivelse av pliktige opplysninger. Slike brudd etter ligningsloven kapittel 4 danner sentrale deler av gjerningsbeskrivelsen i regelverket om reaksjoner. I utgangspunktet kan utvalget ta den gjeldende regulering av opplysningsplikten som gitt ved gjennomgangen av reaksjonssystemet mot pliktbrudd. Utvalget bør imidlertid vurdere om hensynet til reaksjonssystemet tilsier en klargjøring eller justering av sider ved opplysningspliktene, og eventuelt foreslå dette.

Systemet for tredjemannsoppgaver, dvs. ligningsopplysninger fra andre enn skattyteren selv, faller utenfor mandatet. For store skattytergrupper har det skjedd en omfattende utvikling i retning av at en stor del av de materielle ligningsopplysninger gis av andre. Skattyterens rolle begrenses her til å bekrefte eller rette

på opplysningene. Utvalget må vurdere mulige konsekvenser for tilleggsskatteordningen av at skattyterens egen opplysningsplikt tilpasses et omfattende system med tredjemannsoppgaver.

Strafferettslige reaksjoner etter ligningsloven kapittel 12 faller generelt utenfor mandatet. Det skal fortsatt være et strafferettslig reaksjonssystem mot skatteunndragelser m.v., ved siden av det administrative reaksjonssystem etter ligningsloven. Utvalget må likevel ta opp forholdet mellom disse to reaksjonssystemene, med sikte på en harmonisk tilpassing til hverandre, jf. nærmere nedenfor.

Utvalget skal beskrive den gjeldende ordning med tilleggsskatt nærmere, med empirisk redegjørelse for bruken av ordningen. Også strafferettslige reaksjoner tas med i denne beskrivende delen. Det bør gis en kort beskrivelse av reaksjonssystemet i en del andre lands skattesystemer.

I utredningen må tilleggsskattesystemet drøftes og vurderes på bredt grunnlag. Grunnleggende hensyn vil være behovet for effektive reaksjoner uten at straffeforfølgning blir nødvendig i størstedelen av tilfellene, og behovet for enkle regler som kan håndheves med høy grad av rettssikkerhet som ledd i ligningsmyndighetenes saksbehandling for øvrig. Det er fortsatt ønskelig at de fleste mindre skatteunndragelser avgjøres med administrativ tilleggsskatt alene, slik at straffeforfølgning bare blir aktuelt i de grovere eller gjentatte tilfeller. Det er også ønskelig at slik administrativ reaksjon generelt står i forhold til størrelsen på den aktuelle skatteunndragelse.

I samsvar med lovendring av 15. desember 2000 legges til grunn at ligningskontorets vedtakskompetanse også skal omfatte vedtak om tilleggsskatt, og at ligningsnemndene vil få funksjonen som rene klageorganer på dette området. Det legges videre til grunn at det fortsatt vil være ligningsmyndighetenes anmeldelsespraksis som i stor grad bestemmer hvilke saker som det blir – og ikke blir vurdert straffeforfølgning i. Den fremtidige tilleggsskatteordning må utformes i den samlede ramme som dette gir.

2.2 Nærmere om en del utredningsspørsmål

I utredningen kan det ellers legges vekt på følgende temaer:

- a) Opplysningsplikten danner som nevnt sentrale deler av gjerningsbeskrivelsen for tilleggsskattepliktige overtredelser. Tilleggsskatteansvaret er generelt i den forstand at det ikke er gjort unntak for bestemte typer objektive opplysningsfeil, for eksempel feil av mindre reell betydning, feil i selvangivelsen til tross for korrekte opplysninger i vedlegg m.v. Utvalget må vurdere om dette kan videreføres, eller om tilleggsskatteansvaret bør begrenses noe ut fra ulike hensyn. Særlig må det vurderes hvordan ansvaret bør være ved feil i skattyterens tilbakemelding om forhåndsutfyllt selvangivelse. Fra 2001 er forhåndsutfyllt selvangivelse vedtatt som en varig ordning i ligningsloven. Videre bør det vurderes en samordning av begrepet «*uriktig eller ufullstendig opplysning*» i tilleggsskattesammenheng og i fristsammenheng, jf. ligningsloven § 9–6 nr. 3 bokstav a.
- b) Etter ligningsloven § 10–2 nr. 1 er det et viktig vilkår for ileggelse av tilleggsskatt at de mangelfulle opplysninger fra skattyteren «*har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt*». Utvalget bør vurdere om vilkåret skal videreføres eller justeres, sett i sammenheng med definisjonen av beregningsgrunnlaget for den aktuelle tilleggsskatt.
- c) Utvalget må gå igjennom unntakene for ileggelse av tilleggsskatt, samt det avledede skyldkravet for ileggelse av tilleggsskatt. Det nevnes at det etter gjeldende rett i stor grad er ordningen med subjektive vurderinger som skaper størst problemer ved ileggelse av tilleggsskatt. Dette gjelder særlig regelen i ligningsloven § 10–3 bokstav b og hva som ligger i begrepet «*annen årsak som ikke kan legges ham til last*». Opprettholdes denne bestemmelsen bør det presiseres i hvilke tilfeller den kan komme til anvendelse. Eventuelle unntak fra tilleggsskatt bør om mulig oppstilles på mest mulig objektive konstaterbare kriterier. Utvalget bør i denne sammenheng drøfte betydningen av rådgiveres feil.
- d) Beregningsgrunnlag og satsstruktur for tilleggsskatten må gjennomgås. Ved periodiseringsfeil er det i dag problematisk hvordan tilleggsskatten skal beregnes. I en høyesterettsavgjørelse fra 1995 er gjeldende regler om tilleggsskatt tolket slik at hvert enkelt år i prinsippet skal ses for seg ved beregningen av tilleggsskattens størrelse (bruttometoden). I praksis ser en at dette i enkelte tilfeller kan virke svært strengt og skape problemer. Det er på denne bak-

grunn antatt at enkelte periodiseringsfeil bør lede til at en finner tilleggsskattegrunnlaget ved å se de enkelte år i sammenheng (nettometoden). At nettometoden skal anvendes ved visse periodiseringsfeil er allerede kommet til uttrykk i Lignings-ABC. Det vil være behov for å se nærmere på problemstillinger knyttet til periodiseringsfeil i utredningsarbeidet. Beregningsgrunnlaget når selvangivelse eller næringsoppgave ikke er levert må også gjennomgås.

Når det gjelder satsstrukturen bør utvalget vurdere flere alternative løsninger. Det bør også vurderes om det i enkelte tilfeller kan være aktuelt med andre reaksjonsformer istedenfor tilleggsskatt. Dette vil særlig gjelde ved mindre overtredelser. Forhold som kan vurderes i denne sammenheng er maksimumsbeløp for sum utlignet tilleggsskatt, gebyrordninger på mindre overtredelser, eller eventuelt å knytte reaksjonen mot inntektsgrunnlag istedenfor skatten. Forholdet til rentebestemmelsen i ligningsloven § 9–10 bør vurderes generelt, med sikte på å gjøre renteplikt mindre avhengig av forholdet til tilleggsskatt.

Det må vurderes om dagens system med bruk av høyere satser ved grov uaktsomhet og forsett skal opprettholdes, eventuelt om slike saker skal overlates til påtalemyndigheten, jf. nedenfor om forholdet mellom tilleggsskatt og straff.

- e) Utvalget må utrede forholdet mellom tilleggsskatt og straff. Et formål med dagens regler i ligningsloven var å gjøre tilleggsskatt til et mer hensiktsmessig og praktisk reaksjonsmiddel, samtidig som en ønsket å fjerne mest mulig av tilleggsskattens karakter av straff. I alvorlige saker kan skattyter etter gjeldende rett både bli ilagt tilleggsskatt og idømmes en straff for samme forhold. Dersom straffesaken kommer etter tilleggsskattesaken vil det kunne bli tatt hensyn til ilagt tilleggsskatt ved straffeutmålingen, men i motsatt tilfelle åpner ikke ligningsloven for å hensynta straffen ved etterfølgende behandling av tilleggsskattesaken. I den senere tid er det i flere sammenhenger reist spørsmål om rettsikkerhetsgarantiene ved strafferettslig forfølgelse i EMK artikkel 6 kan anvendes på skatte- og avgiftsområdet. Gjennomgangen av regelverket må ses i lys av den utvikling som har skjedd ved praktiseringen av EMK. Utvalget må drøfte hvilke konsekvenser det får at varsel om forhøyet tilleggsskatt er å anse som en «*straffesiktelse*» i relasjon til EMK artikkel 6 nr. 1. I denne sammenheng vil det være sentralt å få vurdert hvilke av re-

glene som konvensjonen oppstiller for straffesaker som kommer til anvendelse på ileggelse av forhøyet tilleggsskatt. Dersom det antas at forbudet mot selvinkriminering kommer til anvendelse må det drøftes hvorledes dette skal kunne forenes med ligningsforvaltningens grunnleggende selvangivelsesprinsipp og opplysningsplikten for øvrig. Utvalget må også vurdere om ordinær ileggelse av tilleggsskatt er å anse som straff etter EMK artikkel 6 nr. 1, samt vurdere når det foreligger en straffesiktelse etter EMK artikkel 6 nr. 1 i slike saker. I utvalgets vurdering av forholdet til EMK skal det tas stilling til om norsk lovgivning bør gå lengre enn konvensjonen i å stille krav til administrative reaksjoner på ligningsområdet.

Videre må utvalget drøfte systemet med tilleggsskatt relatert til EMK Protokoll 7 artikkel 4, herunder om forbudet mot å straffe på ny for samme straffbare handling rammer det norske systemet, både i de tilfeller hvor forhøyet (ordinær) tilleggsskatt ilegges etter rettskraftig dom i straffesak, og når ileggelsen av forhøyet (ordinær) tilleggsskatt finner sted først.

Utvalget må i lys av det som er sagt foran vurdere forholdet til formelt straffeansvar, jf. ligningsloven kapittel 12 og faktisk straffefølgning. I denne sammenheng bør det drøftes hvorvidt det skal være straffeansvar for mindre overtredelser hvor en i dag i praksis nøyer seg med å ilegge tilleggsskatt. Et annet spørsmål er om det bør ilegges administrativ tilleggsskatt i saker som også går som straffesaker. Her bør det vurderes om tilleggsskatten skal overføres til straffesaken enten som et obligatorisk bøtebeløp i tillegg til andre straffereaksjoner, eller som et borgerlig krav som pådømmes i straffesaken. En slik løsning vil kunne medføre at tilleggsskatt tas med i et forelegg, og slik sett gjøres uavhengig av den etterliggingssak som vil kunne versere også etter at straffesaken er over.

- f) Utvalget bør gå igjennom saksbehandlingsreglene for ileggelse av tilleggsskatt, herunder kravet til tempo i denne type saker. Menneskerettighetsdomstolen har akseptert at tilleggsskatt kan ilegges administrativt selv om slike sanksjoner anses som straff etter EMK artikkel 6, forutsatt at det er adgang til å få prøvd ileggelsen fullt ut for domstolene. Domstolenes overprøvsrett i saker vedrørende ileggelse av tilleggsskatt må gjennomgås, herunder reglene om bevisvskjæring samt bevisbyrderreglene.

- g) Utvalget bør se nærmere på forholdet mellom tilfeller hvor det ilegges forsinkelsesavgift og tilfeller hvor det ilegges tilleggsskatt, og herunder vurdere om sanksjonssystemet kan gjøres noe mer differensiert. Etter ligningsloven § 10-1 kan det ilegges forsinkelsesavgift når skattyter leverer selvangivelse eller næringsoppgave etter fristen. Etter ligningsloven § 10-2 nr. 2 skal det ilegges tilleggsskatt når skattyter unnlater å levere selvangivelse eller næringsoppgave. Når en selvangivelse likevel leveres innen klagefristen for høstutlegget, omgjøres ilagt tilleggsskatt til forsinkelsesavgift, mens tilleggsskatten opprettholdes hvis selvangivelse leveres etter klagefristens utløp. Det blir således i utgangspunktet ilagt samme reaksjon for den som leverer selvangivelse etter klagefristens utløp og den som overhodet ikke leverer selvangivelse. Utvalget må vurdere om dette er en hensiktsmessig bestemmelse.
- h) Utvalget bør utrede forholdet mellom tilleggsskatt for ikke levert selvangivelse og tilleggsskatt for uriktige og ufullstendige opplysninger, herunder om reaksjonene skal kunne brukes ved siden av hverandre.
- i) Utvalget bør vurdere en oppjustering av beløpsgrensen på kr. 400,- for å ilegge tilleggsskatt i ligningsloven § 10-3 bokstav c, herunder om beløpet bør være gjenstand for annen justering.
- j) Utvalget kan vurdere andre spørsmål som utvalget finner grunn til å drøfte i sammenheng med sin utredning.
- k) På grunnlag av utvalgets syn på hvordan systemet med tilleggsskatt bør utformes, utarbeides lovutkast i samsvar med de endringsforslag som utvalget fremmer.
- l) De økonomiske og administrative konsekvenser av utvalgets forslag må utredes. Dette gjelder forholdet til både skattyterne, skatteforvaltningen og justissektoren.»

På bakgrunn av Høyesteretts avgjørelser av 3. mai 2002 om forholdet mellom tilleggsskatt og Den europeiske menneskerettskonvensjon ble utvalgets mandat endret ved brev fra Finansdepartementet av 13. juni 2002.

«Vi viser til mandat for Tilleggsskatteutvalget av 26. april 2001.

I mandatet er det forutsatt at utvalget skal legge til grunn et to-sporet reaksjonssystem, i den forstand at det både skal være et straffettslig og et administrativt reaksjonssystem ved skatteunndragelser. Mandatet legger ingen føringer på hvorvidt samme forhold skal kunne forfølges både strafferettslig og adminis-

trativt. I mandatet er det reist spørsmål om mindre skatteunndragelser bør avkriminaliseres, slik at tilleggsskatt blir eneste mulige reaksjon mot slike mindre forhold (i samsvar med praksis). Det er også reist spørsmål om en i de (grovere) unndragelsessakene hvor straffesak blir reist, bør la tilleggsskatten bli en del av straffesaken, istedenfor at den avgjøres administrativt i ligningsforvaltningen.

På bakgrunn av Høyesteretts avgjørelser av 3. mai 2002 om forholdet mellom tilleggsskatt og Den europeiske menneskerettskonvensjon endres mandatet, slik at utvalget får anledning og oppfordring til å vurdere sanksjonssystemet på et friere grunnlag, herunder ulike samordningsløsninger for eventuell tilleggsskatt og straff. Samordningsproblemer mellom eventuell tilleggsskatt og straff oppstår når den mulige skatteunndragelse er så grov (eller gjentatt) at administrativ tilleggsskatt alene blir en for svak reaksjon, og strafferettsapparatet derfor må kobles inn. En bør her sikre at samlet reaksjon normalt blir strengere enn ved ren tilleggsskatt, f.eks. ved et pålegg fra lovgiver om en viss firkantethet i reaksjonsvalget. Høyesterettsavgjørelsene av 3. mai 2002 leder til at reaksjoner med straffekarakter må samles i en felles forfølgning og avgjørelse. Dette kan nødvendiggjøre visse samordningstiltak og samarbeidsformer mellom ligningsforvaltningen og politiet, også på stadiet før det avgjøres om saken skal behandles administrativt eller strafferettslig. Utvalget bør ha meninger om dette.

Utvalget bør også vurdere hvordan den konkrete avgrensningen av rene tilleggsskattesaker mot straffesaker skal gjøres, herunder om avgrensningen kan gjøres mer direkte i loven fremfor som i dag som resultat av anmeldelsespraksis.

Videre bør utvalget vurdere et system hvor ligningsforvaltningen gis kompetanse til å ilegge formell straff i form av forelegg på bot i visse typer saker. Utvalget bør i denne sammenheng se nærmere på sanksjonssystemet i Danmark hvor alle sanksjoner som ilegges ved skatteunndragelser er formell straff etter intern dansk rett. 90 prosent av alle sakene i Danmark avgjøres imidlertid administrativt ved at skattemyndighetene gir forelegg på bot som skattyter vedtar.

Etter mandatet skal det legges til grunn at ligningskontorenes vedtakskompetanse omfatter vedtak om tilleggsskatt. Dersom utvalget foreslår et system hvor ligningsforvaltningen gis kompetanse til å ilegge formell straff i visse typer saker bør utvalget vurdere om denne kompetansen skal ligge hos ligningskontorene eller andre ligningsmyndigheter.»

Utvalget har hatt følgende sammensetning:

Lagdommer Mary-Ann Hedlund (leder), Borgarting lagmannsrett

Advokat Frode Elgesem, Advokatfirmaet Hjort DA, tidligere Regjeringsadvokaten

Advokat Liv Torill Evenrud Kjeldsberg, Advokatfirmaet Haavind Vislie DA

Advokat Jan Syversen, Simonsen og Føyen advokatfirma DA, tidligere direktør i Skattebetalerforeningen

Seniorrådgiver Liv Kari A. Mjelva, Oslo likningskontor, tidligere ligningssjef ved Skedsmo likningskontor

Seniorrådgiver Ellen B. Moi, Skattedirektoratet  
Førstestatsadvokat Morten Eriksen, ØKO-KRIM

Lovrådgiver Bjørn Berre, Finansdepartementet

Sekretariatet har bestått av:

Seniorrådgiver Elisabeth Frankrig, Finansdepartementet (fram til juni 2002)

Seniorrådgiver Hege E. Gahr, Finansdepartementet

Rådgiver Frank Almås, Finansdepartementet

## 2.2 Utvalgets arbeid

Utvalget har avholdt 23 møter, hvorav to av møtene har vart i to dager. På ett av møtene deltok representanter fra Sanksjonsutvalget for å drøfte noen av de spørsmål som berører begge utvalgenes arbeid. Dette utvalget, som ble nedsatt ved kgl. res. 26. januar 2001, skal på bred basis vurdere hvordan det bør reageres på lovbrudd. Videre har utvalget invitert representanter fra Oljeskattekontoret til ett av møtene, for å drøfte problemstillinger knyttet til ileggelse av tilleggsskatt ved tidfestingsfeil.

Gjennom Finansdepartementet har utvalget rettet spørsmål til skattemyndighetene i andre land for å få en oversikt over utenlandsk rett på området. For å få ytterligere informasjon om enkelte lands regelverk og praksis ved brudd på skattyters opplysningsplikt, har representanter fra svenske og nederlandske skattemyndigheter deltatt på ett av utvalgets møter. I tillegg har enkelte av medlemmene og utvalgets sekretariat vært på studietur til Danmark for å innhente informasjon om praktiseringen av det danske systemet. Det ble her avholdt møter med Told- og Skattestyrelsen og med representanter fra dansk påtalemyndighet og politi.

## Kapittel 3

# Historikk

### 3.1 Opplysningsplikten

Selvangivelsessystemet ble innført ved skattelovene av 18. august 1911 (skatteloven for landet og skatteloven for byene, jf. Ot.prp. nr. 5 (1909), Dokument nr. 18 med tillegg, Innst. O. VI for 1909, Ot.prp. nr. 43 (1910), Dokument nr. 1 med tillegg og Innst. O. VI for 1911). Systemet innebar et klart framskritt i forhold til den tidligere rettstilstand hvor ligningen i stor utstrekning bygget på ligningsmyndighetenes skjønn. Samtidig ble det innført en generell bestemmelse i lovene om at enhver skattyter har plikt til *«å bidra til, at hans skatteplikt i rette tid bringes på det rene, og ikke å foreta noget, der har til hensikt å forhindre fyldestgjørelse av hans skatteansvar.»*

Plikten til uoppfordret å levere selvangivelse gjaldt opprinnelig skattepliktige selskaper, boer og andre innretninger, alle regnskapspliktige skattytere og medlemmer av ansvarlige selskaper mv., uten hensyn til formuens og inntektens størrelse, jf. skatteloven § 55. Personlige skattytere pliktet ikke å levere selvangivelse med mindre de hadde formue eller inntekt over en viss beløpsgrense, eller ved noen av de siste tre ligninger hadde inntekt som oversteg de fastsatte grensebeløp. Inntektsgrensen for plikt til å levere selvangivelse var ved vedtakelse av skattelovene i 1911 500 kroner for inntekt på landet og 800 kroner for inntekt i byene. Ved lovendring av 22. februar 1921 ble grensebeløpene økt til 1 500 kroner for inntekt på landet og 2 000 kroner i byene. Beløpene kunne etter beslutning fra herredsstyret, eller eventuelt departementet etter fylkesskattestyrets anbefaling, nedsettes eller forhøyes til nærmere angitte beløp.

Gruppen skattytere med plikt til å levere selvangivelse ble ved lov 13. juli 1921 om beskatning til staten av aksjeselskaper og aksjonærer utvidet til også å omfatte enhver som eide aksjer (parter) i aksjeselskaper og likestilte selskaper, dog ikke aksjonærer bosatt i utlandet. Ved en endring i skattelovene 30. juni 1947 ble selvangivelsesplikten utvidet til også å omfatte skattepliktige med en bruttoformue på minst 10 000 kroner.

Fra 1911 var det kun skattytere som drev jordbruksnæring, som uansett inntektens størrelse, pliktet å avgi særskilt næringsoppgave over næringens utbytte og formue. Unntatt var de som leverte jordbruksregnskap. Herredsstyret kunne utvide plikten til å avgi næringsoppgave til også å omfatte skattepliktige som drev fiske og selvstendig skognæring.

Plikten til å sende inn gjenpart av årsoppgjøret var ved vedtakelsen av skatteloven i 1911 bare pålagt skattepliktige selskaper og da etter særskilt oppfordring fra ligningsmyndighetene. Den 22. februar 1921 ble loven endret slik at alle skattepliktige selskaper og regnskapspliktige skattytere ble pliktig til uoppfordret å sende inn gjenpart av årsoppgjøret.

Ligningsmyndighetenes adgang til å kreve lønnsoppgaver samt kontrolloppgaver fra banker og forsikringsselskaper var hjemlet i skattelovene allerede fra 1911. På 1930 og 1940-tallet ble plikten til å gi kontrolloppgaver, uoppfordret eller etter krav fra ligningsmyndighetene, ytterligere utvidet etter hvert som behovene meldte seg.

Formueskontrollen i 1945 avdekket et betydelig misforhold mellom ligningsmyndighetenes fastsettelse av skattepliktig formue og inntekt og de reelle formues- og inntektsforhold. På grunnlag av materialet fra denne kontrollen ble det, med hjemmel i en særskilt lov av 19. juli 1946, i stor utstrekning foretatt etterligninger av skattepliktig formue og inntekt.

Som følge av erfaringene fra formueskontrollen fikk Skattelovutvalget av 1947 i oppdrag blant annet å overveie tiltak som kunne sikre en mer effektiv ligning gjennom skjerpet kontroll med de skattepliktiges oppgaver til ligningsmyndighetene og ved regler som ga adgang til skarpere reaksjon ved skattesvik. Utvalget avga to innstillinger, hvorav Innstilling I blant annet omhandlet skattesviktens omfang, årsaker og reaksjoner. Etter utvalgets oppfatning skyldtes de lave inntektsansettelsene en vekselvirkning mellom skattyternes manglende vilje og evne til å gi riktige ligningsoppgaver og ligningsmyndighetenes manglende evne og delvis manglende vilje til å gjennomføre en riktig ligning, samt mangler ved kontrollreglene og

de materielle skatteregler. Som en følge av dette foreslo lovutvalget blant annet en utvidelse av regnskapsplikten og plikten til å levere selvangivelse og tilleggsskjemaer, nye regler om plikt til å ha revisor, nye krav til selvangivelsens form og innhold samt regler om plikt til uoppfordret innlevering av kontrolloppgaver.

Ved lov 8. desember 1950 ble utvalgets forslag i stor grad vedtatt. Viktige endringer var at ligningsnemnda eller ligningssjefen for det enkelte år skulle kunne gi skattytere, som ellers ikke var selvangivelsespliktige, pålegg om å levere selvangivelse for på en enklere måte å sikre seg alle nødvendige opplysninger. Videre ble det innført plikt for alle næringsdrivende, ikke bare de regnskapspliktige, til å levere årsoppgjør sammen med selvangivelsen. Plikten til å sende inn lønnsoppgaver ble også betydelig utvidet, slik at enhver som i løpet av det siste året hadde utbetalt lønn eller annen godtgjørelse, uoppfordret skulle sende inn lønnsoppgave.

Ved lov 14. juni 1974 nr. 29 ble det vedtatt en ny bestemmelse om fritak fra selvangivelsesplikt for skattytere som ikke hadde annen skattepliktig inntekt enn minstepensjon fra folketrygden og som ikke hadde bruttoformue over 20 000 kroner. I tillegg fastsatte Finansdepartementet nærmere forskrifter om utvidelse av selvangivelsesfrikaket for pensjonister.

Ved sammenslåingen av by- og landsskatteloven i 1975 (lov 14. mars 1975 nr. 5) til en felles skattelov for by- og landkommuner, ble den ordinære beløpsgrensen for selvangivelsesplikten satt til 2 000 kroner også i landdistriktene hvor grensen tidligere hadde vært 1 500 kroner. For inntektsåret 1983, året før ikrafttreddelsen av ligningsloven 13. mai 1980 nr. 24 (Ot.prp. nr. 29 (1978–79), Innst. O. nr. 44 (1979–80)), var således beløpsgrensene 2 000 kroner for inntekt (nettoinntekt) og 10 000 kroner for formue (bruttoformue).

Ved ligningsloven ble minstepensjonene for formue og inntekt for personlige skattyteres plikt til å levere selvangivelse fjernet, og det ble innført en generell selvangivelsesplikt for alle med skattepliktig formue og inntekt. I tillegg ble plikten til å levere årsoppgjør noe utvidet, og de gjeldende regler om kontrolloppgaver ble forenklet og systematisert.

### 3.2 Reaksjoner ved manglende levering av selvangivelse og næringsoppgave

Regler om administrative reaksjoner ved manglende levering av pliktig selvangivelse eller næringsoppgave kom inn i skattelovene ved lov 3. mai 1918.

Ved manglende oppfyllelse av plikten til å levere selvangivelse eller næringsoppgave, skulle ligningsnemnda fastsette formue og inntekt ved skjønn, eventuelt etter å ha innhentet nødvendige opplysninger. Ved denne skjønnsligningen skulle vedkommende lignes etter formues- og inntektsansettelser som lå minimum 10 prosent over ansettelsene for det foregående år. Ved gjentakelse skulle ansettelsene forhøyes med minst det dobbelte av den pliktige minste forhøyelse foregående år, dvs. med 20 prosent det andre året og 40 prosent det tredje året dersom skattyter unnlot å levere selvangivelse tre år på rad. Påbudet om forhøyelse av fjorårets ansettelse var opprinnelig ufravikelig. Begrunnet i at dette kunne føre til urimelige resultater, ble det ved lovendring 22. februar 1921 gitt adgang til å unnlate forhøyelse dersom særlige grunner talte for det.

I Innstilling II fra Skattelovutvalget av 1947 foreslo utvalget at forhøyelse av formues- og inntektsansettelsene ved unnlatt levering av selvangivelse skulle økes fra 10 prosent til 20 prosent. For å unngå at en skattyter tjente på å unnlate å levere selvangivelse, foreslo utvalget i tillegg at ligningsmyndighetene skulle ha adgang til å foreta etterberegning og herunder beregne dobbelt skatt dersom det senere, til tross for forhøyelsen, viste seg at formuen og inntekten var satt for lavt. Ved lov 8. desember 1950 ble disse forslagene til skjerping av reaksjonene vedtatt.

Reglene om forhøyelse av fjorårets ansettelse ved manglende levering av selvangivelse, ble ikke praktisert etter sine forutsetninger. Dette skyldtes at ligningsnemndene var lite tilbøyelige til å sette formuen og inntekten til et fiktivt beløp som lå høyere enn den virkelige formuen og inntekten, i tilfelle hvor de gjennom kontrolloppgaver eller ut fra sitt personlige kjennskap til skattyter mente å vite tilstrekkelig om vedkommendes formues- og inntektsforhold til å foreta en noenlunde riktig ansettelse. I tillegg spilte det inn at lovens regler i sin daværende form ga rom for fortolkningstvil og at forhøyelse kunne unnlates når særlige grunner talte mot det. Det hendte også at problemer med innfordringen av skatten ble tillagt vekt av ligningsmyndighetene.

I Innstilling fra Utvalget for omorganisering av ligningsforvaltningen av 1949 ga utvalget uttrykk for at det på grunn av det merarbeid og den usikkerhet i ligningsarbeidet som manglende selvangivelse medførte, både var nødvendig og berettiget at det ble reagert fra det offentliges side. At dette skjedde ved et passende tillegg til den ansatte formue og inntekt anså utvalget som en praktisk fremgangsmåte. For at ordningen skulle bli konsekvent og rettferdig mente utvalget at tilleggene måtte knyttes til årets, og ikke fjorårets, ansettelse.

I tråd med utvalgets forslag ble reglene endret ved lov 30. juni 1955. Lovendringen medførte at inntekten for siste år og formuen per 1. januar i ligningsåret skulle legges til grunn for tillegget. Ble inntekten satt til minst 4 000 kroner skulle den gis et tillegg på 10 prosent, men 20 prosent hvis pliktig selvangivelse heller ikke var levert det foregående året. Forhøyelse skulle ikke foretas når manglende levering av selvangivelsen skyldtes sykdom, alderdom, ulykke eller annen særlig årsak som ikke kunne legges skattyter til last. Det skulle heller ikke foretas forhøyelser når skattyter ble ilagt tilleggsskatt.

Slik de gjeldende regler for forhøyelse var utformet, skulle inntektstillegg også gjennomføres ved forsinket levering av selvangivelsen. Tillegget kunne imidlertid gi et betydelig skattebeløp, og særlig ved kortvarige fristoversittelser ble reglene ansett å være for strenge. Ligningsmyndighetene kviet seg derfor ofte for å bruke dem. Ved en lovendring 14. juni 1974 ble reglene gjort mer fleksible slik at reaksjonen bedre kunne tilpasses forholdene i det enkelte tilfelle, enten ved å unnlate tillegg eller beregne tillegget etter en lavere sats. I veiledende retningslinjer av 16. april 1975 ga Riksskattestyret anvisning på hvor stort tillegget skulle være, avhengig av forsinkelsens lengde og eventuell gjentakelse.

I forarbeidene til ligningsloven, Ot.prp. nr. 29 (1978–79), uttalte Finansdepartementet at det er betydelig forskjell på å levere selvangivelsen for sent og det å unnlate å levere pliktig selvangivelse. Departementet foreslo derfor nye regler om forsinkelsesavgift ved oversittelse av fristen for levering av selvangivelse og årsoppgave. Etter departementets oppfatning skulle avgiften anses som en reaksjon mot forsinkelsen, og beregnes i prosent av inntekten og formuen. I tillegg til at en slik ordning ville bli enkel å praktisere, ville den medføre at de ansettelse som fremgikk av skatteseddelen, skattemønstre og ligningsattester ga et riktigere uttrykk for skattyters virkelige formue og inntekt. Avgiften ville også kunne fremkomme som en egen post på

skatteseddelen slik at skattyter ble klar over hva forsinkelsen hadde kostet ham.

Når det gjaldt unnlattelse av å levere pliktig selvangivelse eller årsoppgave mente departementet at dette kunne sidestilles med levering av uriktige eller ufullstendige oppgaver. Et nytt system for beregning av tilleggsskatt ved begge typer overtredelser ble derfor foreslått. Se nærmere om dette nedenfor.

### 3.3 Reaksjoner ved uriktige eller ufullstendige opplysninger

Regler om administrative reaksjoner overfor skattytere som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, kom inn i skattelovene ved lov 22. februar 1921.

Hvis skattyter i selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring til noen ligningsmyndighet, ga uriktige eller ufullstendige opplysninger som kunne føre til iligning av for lav skatt, var det adgang til å beregne dobbelt skatt. I praksis ble tilleggsskatten ofte beregnet med 25, 50 eller 75 prosent av den skatt som skattyter hadde eller kunne ha unndratt. Ileggelse av tilleggsskatt forutsatte at skattyter hadde gjort seg skyldig i straffbar overtredelse av reglene om oppgaveplikt, og at forholdet falt inn under straffebestemmelsen i skatteloven. Dette innebar at det måtte foreligge forsett eller grov uaktsomhet i strafferettslig forstand. Bevisbyrden for den subjektive skyld påhvilet ligningsmyndighetene, og det skulle meget til før lovens krav til bevis var oppfylt. Det var ikke hjemmel for å ilegge tilleggsskatt ved simpel uaktsomhet.

I Innstilling II fra Skattelovutvalget av 1947 foreslo utvalget regler om adgang til å beregne tilleggsskatt med inntil 100 prosent av det skattebeløp som kunne ha unngått beskatning på grunn av de uriktige eller ufullstendige oppgavene, når skattyter hadde utvist simpel uaktsomhet. Lovutvalget viste til at en stor del av ligningsvesenets utgifter og arbeidstid går med til å kontrollere og rette feil som skyldes uaktsomme oppgaver og opplysninger, og at det derfor ikke syntes urimelig at den som gjør seg skyldig i slik uaktsomhet risikerer å måtte betale en tilleggsskatt. For å understreke erstatningssynspunktet og gjøre det klarere at reglene om tilleggsskatt ikke hadde strafferettslig karakter, foreslo utvalget at det ikke skulle settes som vilkår for beregning av tilleggsskatt at skattyter hadde gjort seg skyldig i straffbar lovovertrødelse. Etter forslaget skulle satsen være inn-

til 50 prosent dersom skattyter frivillig beriktiget eller utfylte de uriktige eller ufullstendige opplysningene og inntil 200 prosent ved forsettlig eller «*høy grad av uaktsomhet*».

Ved lov 8. februar 1950 ble reglene om ileggelse av tilleggsskatt endret i samsvar med Skattelovutvalgets forslag, slik at tilleggsskatt skulle beregnes i ethvert tilfelle hvor skattyters forhold kunne karakteriseres som uaktsomt. Utvalgets satsforslag ble imidlertid ansett å kunne medføre en for streng økonomisk reaksjon, og satsene ble derfor satt til inntil 50 prosent ved simpel uaktsomhet og inntil 100 prosent ved forsettlig eller grov uaktsom overtredelse.

Ved ovennevnte lov ble også straffebestemmelsene i skatteloven endret. Endringene tok sikte på at det skulle reageres skarpere enn tidligere på overtredelser av skattelovgivningen. Blant annet ble strafferammen for de grovere forseelser betraktelig utvidet og flere handlinger eller unnlater som tidligere ikke hadde vært belagt med straff, ble trukket inn under det straffbare området. Under behandlingen av de skjerpede regler for straff og tilleggsskatt, ble behovet for å motvirke skatteunndragelser gjennom både straff og administrative reaksjoner sterkt understreket av Stortinget.

I Innstilling II fra Ligningsforvaltningsutvalget av 1961, datert 19. september 1968, påpekte utvalget at intensjonene om en streng reaksjon ved skattesvik ikke hadde vært fulgt opp i praksis, og at anmeldelse til påtalemyndigheten kun hadde skjedd i et fåtall saker. I de fleste saker hadde det offentliges reaksjon skjedd ved beregning av tilleggsskatt, men dette hadde likevel skjedd i for liten utstrekning. I tillegg viste utvalget til at praksis på området var svært uensartet. For å oppnå en sikrere og mer ensartet håndhevelse av bestemmelsene om tilleggsskatt ved uaktsomme forhold som ikke kunne anses som grovt uaktsomme, foreslo Ligningsforvaltningsutvalget «*at det nyttes et normalisert tillegg av lempelige proporsjoner*», foreslått satt til 20 prosent av det skattebeløp som ville ha unngått skattlegging. Ved simpel uaktsomhet skulle høyere sats, inntil 50 prosent, bare kunne benyttes når skattyter hadde unnlatt å etterkomme krav fra ligningsmyndighetene om nærmere opplysninger mv., eller når særlige omstendigheter tilsa bruk av høyere sats enn 20 prosent. Ved forsettlige og grovt uaktsomme forhold skulle tilleggsskatt fremdeles kunne ilegges med inntil 100 prosent. Etter utvalgets forslag skulle tilleggsskatt ikke beregnes når skattyters forhold skyldtes alderdom, alvorlig sykdom, ulykke eller annen særlig omstendighet som det ville være urimelig å

legge ham til last. Tilleggsskatt skulle også kunne unnlates når bare et mindre beløp var unndratt beskattning.

I forarbeidene til ligningsloven, Ot.prp. nr. 29 (1978–79), uttalte Finansdepartementet at den daværende ordningen med tilleggsskatt hadde hatt stor betydning i bekjempelsen av skatteunndragelser, men at adgangen til å ilegge tilleggsskatt ikke hadde vært utnyttet i den grad det hadde vært grunnlag for. En årsak til dette var etter departementets oppfatning vanskelighetene med å fastslå graden av skyld hos skattyter samt at likheten med straff førte til en forsiktig anvendelse av reaksjonene samt et krav til bevisets styrke som langt på vei var det samme som ble stilt til fellende bevis i straffesaker. Etter departementets mening burde tilleggsskattens karakter av straff fjernes, og reglene utformes slik at de ble enklere å anvende. Tilleggsskatten burde først og fremst være en reaksjon mot at skattyter hadde gitt uriktige eller ufullstendige oppgaver og opplysninger til ligningsmyndighetene. Da det offentlige påføres betydelige utgifter til kontroll og undersøkelser mv. som følge av uriktige og ufullstendige oppgaver, burde utgiftene etter departementets syn i en viss utstrekning belastes de som har gitt slike oppgaver. Ved fastsettelsen av dette refusjonsbeløpet mente departementet at det burde legges vekt på størrelsen av de unndratte beløp, og mindre vekt på graden av skyld. Departementet uttalte i denne sammenheng følgende:

«Selv om skattyterens skyld bør tillegges mindre betydning enn nå, vil departementet ikke gå så langt som å foreslå en plikt til å svare tilleggsskatt på objektivt grunnlag. I de tilfelle hvor skattyterens forhold er unnskyldelig bør det ikke være noen adgang til å anvende tilleggsskatt. I alle andre tilfelle bør det derimot foreligge slik adgang. Etter departementets mening bør det påligge skattyteren å redegjøre for de forhold som har ført til de uriktige eller ufullstendige oppgaver. Det er skattyteren som kjenner til årsakene og som kan forklare forholdene. For ligningsmyndighetene vil det være vanskelig å finne fram til disse grunner, og enda vanskeligere å føre bevis for dem. En endring på dette punkt vil også gi ligningsmyndighetene en mer nøytral stilling ved avgjørelsen av tilleggsskattespørsmålet. Deres oppgave blir å avgjøre om vilkårene for å anvende tilleggsskatt er til stede ut fra en fri bevisvurdering.»

På dette grunnlag ble det foreslått et nytt system med forenklet bevistema og standardiserte satser for tilleggsskatt. Samtidig ble satsen redusert fra 100 prosent, som var maksimumssatsen etter skat-

teloven, til maksimum 30 prosent, med en forutsetning om hyppigere bruk av straffereaksjoner mot skatteunndragelser. Forslaget til straffebestemmelser i ligningsloven bygget i stor grad på de dagjeldende bestemmelser i skatteloven, da disse ble ansett tilstrekkelige.

Ligningsloven, herunder de nye reglene om tilleggsskatt, ble vedtatt 13. juni 1980. Det ble etter hvert klart at politi og påtalemyndighet ikke var tilstrekkelig rustet til å gjennomføre en så kraftig økning i antall straffeforfølgninger som ligningsloven forutsatte. Dermed falt det vesentligste grunnlag for den sterke reduksjon av tilleggsskattesatsen bort. Etter ønske fra blant annet Stortingets finanskomité ble bestemmelsene om tilleggsskatt holdt utenfor da ligningsloven for øvrig trådte i kraft 1. januar 1984. I stedet ble skattelovens bestemmelser om tilleggsskatt opp til 100 prosent basert på en skyldvurdering, opprettholdt inntil videre.

Reglene om tilleggsskatt ble på nytt foreslått endret i Ot.prp. nr. 55 (1985–86). Det tidligere for-

slaget om 30 prosent tilleggsskatt av den skatt som var eller kunne vært unndratt i tilfeller hvor skattyter hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, ble opprettholdt. For å øke den preventive virkning ble det i tillegg foreslått en ordning med ekstra tilleggsskatt på inntil 30 prosent når skattyter hadde utvist forsett eller grov uaktsomhet i forbindelse med avgivelsen av de ufullstendige eller uriktige opplysningene. Etter Finansdepartementets syn ville en maksimumssats på 60 prosent sikre en tilstrekkelig administrativ reaksjon i saker som politi og påtalemyndighet ikke hadde kapasitet til å behandle, samtidig som satsnivået ikke kom i konflikt med vesentlige rettssikkerhetshensyn. Departementet understreket at ordningen ikke skulle tre istedenfor straffeforfølgning i grovere skatteunndragelsessaker, men at det i utformingen av det nye systemet var lagt vekt på at de administrative og strafferettslige reaksjoner skulle være tilpasset hverandre. Reglene ble vedtatt 20. juni 1986 og trådte i kraft 1. januar 1987 med en særskilt overgangsordning.

## Kapittel 4

# Gjeldende rett

### 4.1 Innledning

Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) har regler om utligning av skatt og trygdeavgift, jf. § 1–1. Gjennom lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) er ligningsloven også gitt delvis anvendelse ved fastsettelse av arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven § 24–4. De materielle reglene om skatt, arbeidsgiveravgift og trygdeavgift er regulert i annen lovgivning. Lov 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven), med unntak av forvaltningsloven kapittel VII om forskrifter, gjelder ikke for ligningsmyndighetenes arbeid med utligning av skatt og trygdeavgift, jf. ligningsloven § 1–2.

Ligningsloven bygger på et såkalt selvangivelsesprinsipp. Prinsippet innebærer at den enkelte skattyter har en plikt til uoppfordret å gi nærmere angitte opplysninger til ligningsmyndighetene. Opplysningene skal gis i de selvangivelseskjemane og ligningsskjemaene som er fastsatt av Skattedirektoratet. Skattyters opplysningsplikt er regulert i ligningsloven kapittel 4, som også gir ligningsmyndighetene adgang til å innhente ytterligere opplysninger og foreta nærmere undersøkelser. Reglene blir beskrevet nærmere i avsnitt 4.2.

Ved ligningen er målet å komme fram til en mest mulig korrekt ansettelse av skattyters formue og inntekt. For å nå dette målet vil det ikke alltid være tilstrekkelig med de oppgavene som skattyter selv sender inn. Ligningsloven har derfor regler om tredjemanns opplysningsplikt til ligningsmyndighetene, jf. ligningsloven kapittel 6. Tredjemannsoppgaver har i tillegg en viktig funksjon i forbindelse med å tilrettelegge for maskinell ligning og kontroll. Plikten til å gi opplysninger om andres skattemessige forhold faller i utgangspunktet utenfor utvalgets mandat. Utvalget skal imidlertid vurdere mulige konsekvenser for tilleggsskatteordningen av at skattyters egen opplysningsplikt tilpasses et omfattende system med tredjemannsoppgaver. Utvalget har derfor funnet det hensiktsmessig å kort beskrive de plikter som påhviler tredjemann, reglene om kontrollvirksomhet rettet

mot tredjemenn og konsekvenser av brudd på pliktene, jf. avsnittene 4.3, 4.5 og 4.7.4.

Brudd på opplysningsplikten etter ligningsloven kapittel 4 kan få ulike konsekvenser for skattyter. I tillegg til at inntekten og formuen kan fastsettes ved skjønn etter reglene i § 8–2, skal det etter reglene i kapittel 10 som hovedregel ilegges forsinkelsesavgift eller tilleggsskatt når nærmere vilkår er oppfylt, jf. avsnitt 4.7.3. Videre vil svikt i opplysningsplikten i en rekke tilfeller føre til tap av klageadgang, jf. § 9–2 nr. 7, samtidig som fristen for å endre ligningen forlenges når skattyter ikke oppfyller opplysningsplikten, jf. § 9–6. Med hjemmel i §§ 12–1 og 12–2 kan skattyter også straffes for brudd på opplysningsplikten, se nærmere om dette i avsnitt 4.7.6. Ligningsloven åpner således for at det kan reageres med både tilleggsskatt og straff for det samme forholdet.

### 4.2 Opplysningsplikten

For å komme fram til en mest mulig korrekt ligning er det viktig at ligningsmyndighetene mottar nødvendig grunnlagsmateriale, og at dette er riktig og fullstendig. Skattyters plikt til å levere oppgaver om egne forhold til ligningsmyndighetene er et grunnleggende fundament for et velfungerende ligningssystem. I motsetning til hovedregelen i forvaltningsloven hvor det er forvaltningen selv som har ansvaret for at en sak er godt nok opplyst, er det etter ligningsloven skattyter selv som i utgangspunktet har ansvaret for sakens opplysning. Reglene om opplysningsplikt er nedfelt i ligningsloven kapittel 4.

Hovedregelen om skattyters opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene følger av § 4–1. Regelen er generelt utformet, og bestemmer at skattyter skal bidra til at hans skatteplikt blir klarlagt og oppfylt og gjøre oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er klar over. Det fremgår av Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 76 at departementet mente det var behov for en slik regel ved siden av bestemmelsene som pålegger skattyter å gi opplysninger på nærmere angitte områder. Regelen markerer et samarbeids- og loja-

litetsforhold mellom skattyterne og skattemyndighetene for så vidt gjelder målet om en riktig ligning og et riktig skatteoppgjør. Den forutsetter at skattyter skal gi opplysninger uoppfordret, og skattyter har på denne bakgrunn et ansvar for at hans sak er tilstrekkelig opplyst.

Ligningsloven § 4-1 om skattyters opplysningsplikt har ingen reservasjon for selvinkriminering i tilfeller hvor ligningsmyndighetene vurderer å ilegge tilleggsskatt. Bestemmelsen har heller ikke vært tolket og praktisert med noen slik begrensning.

#### 4.2.1 Selvangivelsesplikten

Plikten til å levere selvangivelse er nedfelt i ligningsloven § 4-2. Bakgrunnen for det lovfestede selvangivelsesprinsippet, som også skatteloven av 1911 la til grunn, er at det er skattyter selv som er best i stand til å skaffe de opplysninger som er nødvendige for å foreta en korrekt ligning. Før selvangivelsesprinsippet ble lovfestet bygget ligningen i stor grad på skjønn.

Selvangivelsen skal leveres ukrevet. Plikten til å levere selvangivelse retter seg mot alle skattytere, både personlige og upersonlige. Hovedregelen er at det foreligger en plikt til å levere selvangivelse for den som har hatt formue eller inntekt som han er skattepliktig for her i landet, jf. § 4-2 nr. 1 bokstav a. Med uttrykkene formue og inntekt siktes det til bruttoformue og bruttoinntekt, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978-79) side 76, slik at også en skattyter som har et skattemessig underskudd plikter å levere selvangivelse.

Unnlatelse av å levere selvangivelse har flere konsekvenser. Blant annet skal formue og inntekt fastsettes ved skjønn, jf. § 8-2 nr. 3. Bestemmelsen forutsetter at ligningsgrunnlaget ikke skal settes lavere enn ved foregående ligning med mindre ligningsmyndighetene finner det sannsynlig at beløpene har vært lavere. Videre skal det ilegges tilleggsskatt av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen, jf. § 10-2 nr. 2. Ved ikke å levere selvangivelse, næringsoppgave eller utenlandsoppgave etter ligningsloven kapittel 4 mister dessuten skattyter retten til å klage på ligningen, jf. § 9-2 nr. 7. Unnlatelse av å levere selvangivelse er også straffbart etter § 12-1 nr. 1.

I § 4-3 er det gitt regler om selvangivelsens form og innhold. Bestemmelsens nr. 1 fastslår plikten til å gi oppgave over brutto formue og brutto inntekt, fradragposter og andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen. I Ot.prp. nr. 29 (1978-79) side 78 fremgår det at slike andre opplysninger blant annet kan være opp-

lysninger om personalia, forsørgelsesbyrde mv. Loven forutsetter at de enkelte poster i selvangivelsen skal angis i nøyaktige tall. Dette gjelder imidlertid ikke for de poster i selvangivelsen som må ansettes ved skjønn, jf. § 4-3 nr. 1 annet punktum. I slike tilfeller skal skattyter gi de opplysninger som er nødvendige for at ligningsmyndighetene skal kunne fastsette beløpet.

Virkningene av at en selvangivelse ikke har det innhold som loven fastsetter, er først og fremst at de poster som mangler, fastsettes etter ligningsmyndighetenes skjønn, jf. § 8-2. Videre vil uriktige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt, føre til at skattyter ilegges tilleggsskatt, jf. § 10-2 nr. 1, med mindre noen av unntaksbestemmelsene i § 10-3 kommer til anvendelse. Slike lovbrudd kan også lede til straffansvar, jf. § 12-1.

Alle som driver virksomhet eller utleie av fast eiendom, plikter uoppfordret å sende inn næringsoppgave sammen med selvangivelsen, jf. § 4-4 nr. 1. Til dette benyttes diverse skjemaer utarbeidet av Skattedirektoratet, jf. § 4-4 nr. 7. I henhold til denne bestemmelsen skal de nevnte skattytere også sende inn utskrift av konti som har betydning for vurderingen av årsoppgjøret.

Ligningsloven § 4-4 nr. 3 og 4 pålegger visse skattytere som har eiendeler i utlandet, å levere opplysninger om dette i en særskilt utenlandsoppgave. Dette gjelder skattytere som har eierinteresser på 10 prosent eller mer i et utenlandsk selskap, eller som uansett eierandelens størrelse har bestemmende innflytelse over selskapet eller innretningen. Skattytere som har konto i utenlandsk bank skal også levere utenlandsoppgave.

#### 4.2.2 Forhåndsutfylt selvangivelse

Ved lov 22. desember 1989 nr. 97 ble det fra og med inntektsåret 1990 innført en prøveordning med forenklet selvangivelse. Ved lov 15. desember 2000 nr. 92, som trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2000, ble prøveordningen med forhåndsutfylt selvangivelse gjort permanent, jf. § 4-3 nr. 1.

Den forhåndsutfylte selvangivelsen er en variant av den ordinære selvangivelsen, og de fleste reglene i ligningsloven er felles for den ordinære og den forhåndsutfylte selvangivelsen. Skattytere som leverer forhåndsutfylt selvangivelse, omfattes derfor av reglene om opplysningsplikt i ligningsloven kapittel 4.

Den forhåndsutfylte selvangivelsen har maskinelt påførte opplysninger om visse inntekts-, for-

mues- og fradragposter. Opplysningene er innhentet fra oppgavegivere som har plikt til å gi kontrollopplysninger ukrevet til ligningsmyndighetene etter ligningsloven kapittel 6, for eksempel arbeidsgivere og banker. Skattyter som mottar en forhåndsutfylt selvangivelse, plikter selv å ta stilling til om opplysningene er korrekte eller om de må suppleres eller korrigeres. Skattyter skal også tilføye beløp som ikke er tatt med. Ligningsloven har ingen særskilt bestemmelse om skattyters plikt til å korrigere og foreta tilføyelser i den forhåndsutfylte selvangivelsen, men dette følger av reglene om opplysningsplikt i kapittel 4. I veiledningen som følger utsendelsen av den forhåndsutfylte selvangivelsen, er det også opplyst om plikten til å korrigere og tilføye opplysninger. Selvangivelsen skal underskrives og returneres til ligningskontoret på samme måte som den ikke forhåndsutfylte selvangivelsen. Det er også anledning til å levere selvangivelsen elektronisk, via telefon eller Internett.

I forskrift 22. desember 2000 nr. 1569 om forhåndsutfylt selvangivelse er det bestemt hvilke skattytere som skal levere forhåndsutfylt selvangivelse. Dette er i hovedsak personlige skattytere, med unntak for skattytere som driver næringsvirksomhet, jf. forskriften § 1.

#### 4.2.3 System for ligning av næringsdrivende

Arbeidet med å utvikle et elektronisk saksbehandlingssystem for ligning av næringsdrivende, ble satt i gang av Skattedirektoratet i 1996. I tillegg til elektronisk ligningsbehandling av personlig næringsdrivende, deltakerlignede selskaper og aksjeselskaper, innebærer systemet at de næringsdrivende skal kunne levere selvangivelsen elektronisk, via sin regnskapsfører, revisor eller på egen hånd.

Med hjemmel i Finansdepartementets forskrift 2. februar 2001 nr. 103 ble prøvedrift med elektronisk innrapportering av ligningsdata gjennomført i 5 kommuner i 2001. Fra 2002 har næringsdrivende i hele landet kunnet levere alle ligningsskjemaer elektronisk.

Det nye systemet for elektronisk saksbehandling av næringsdrivendes oppgaver vil innføres gradvis på alle landets ligningskontorer fra 2002 til 2004. Systemet vil medføre en betydelig modernisering og effektivisering av ligningsbehandlingen av næringsdrivende, og gi nye muligheter for styring og rapportering av ligningsarbeidet.

#### 4.2.4 Formelle regler for levering av selvangivelse

Etter ligningsloven § 4–6 nr. 1 skal skattyter levere selvangivelsen til ligningskontoret for den eller de kommuner hvor han er skattepliktig. En personlig skattyter skal som hovedregel betale skatt til bostedskommunen, jf. skatteloven § 3–1 første ledd. Har skattyter fast eiendom eller driver virksomhet i andre kommuner enn bostedskommunen (utenbyskommune), skal skattepliktig formue eller inntekt som knytter seg til denne eiendommen eller virksomheten, skattlegges i kommunen hvor eiendommen eller virksomheten ligger (stedbundet skattlegging), jf. skatteloven § 3–3. Dette medfører at skattyter også er selvangivelsespliktig til en eller flere utenbyskommuner.

Skattyter som skal levere forhåndsutfylt selvangivelse, skal kun gjøre dette til ligningskontoret for bostedskommunen, jf. § 4–6 nr. 1 tredje ledd. Har skattyter skattepliktig inntekt og formue i andre kommuner enn bostedskommunen, skal det opplyses om dette i selvangivelsen til bostedskommunen, samt gis opplysninger om slik inntekt eller formue på skjema fastsatt av Skattedirektoratet til ligningskontoret for den aktuelle utenbyskommune. Et slikt skjema til utenbyskommune trer i stedet for selvangivelse. Dette innebærer blant annet at unnlattelse av å levere et slikt skjema kan medføre at skattyter ilegges tilleggsskatt etter § 10–2 nr. 2.

Etter ligningsloven § 4–5 nr. 5 første punktum skal selvangivelse og andre pliktige oppgaver underskrives av den som skal levere oppgavene. Ved elektronisk levering av forhåndsutfylt selvangivelse, enten via telefon eller Internett, vil det ikke være mulig å påføre selvangivelsen håndskrevet underskrift. I henhold til forskrift 22. desember 2000 nr. 1569 om forhåndsutfylt selvangivelse § 2 annet ledd er skattyters fødselsnummer og PIN-kode som er angitt på selvangivelsesblanketten, likestilt med underskrift etter § 4–5 nr. 5 første punktum.

Plikten til å levere selvangivelse påligger som hovedregel den skattepliktige selv, jf. § 4–5 nr. 1. For selskaper og innretninger skal selvangivelse leveres av styret eller dets formann, jf. § 4–5 nr. 3. For dødsbo under privat skifte påligger plikten arvingene eller eventuell testamentfullbyrder. For dødsbo under offentlig skifte påligger plikten skifteforvalteren eller bobestyreren. For konkursbo påligger plikten bobestyreren, jf. § 4–5 nr. 3. Enkelte grupper er fritatt for selvangivelsesplikt, jf. forskrift 16. februar 2001 nr. 155 om selvangivelsesfritak for visse grupper skattytere. Dette gjelder

etter nærmere vilkår pensjonister, sjømenn bosatt i utlandet og utenlandske artister.

Ligningsloven § 4–7 oppstiller frister for innlevering av selvangivelsen. Etter § 4–7 nr. 1 skal selvangivelsen leveres innen utgangen av februar i året etter inntektsåret. For skattytere som leverer forhåndsutfylt selvangivelse, er fristen satt til utgangen av april i året etter inntektsåret, jf. § 4–7 nr. 2. Etter § 4–7 nr. 4 kan det søkes om utsetting av fristen dersom det av særlige grunner vil skape betydelige vanskeligheter å levere innen fristen.

### 4.3 Tredjemansoppgaver

Som nevnt i avsnitt 4.1 har erfaring vist at de opplysninger som skattyter gir i selvangivelsen, ikke alltid gir et tilstrekkelig grunnlag for riktige ansettelser av den enkeltes formue og inntekt. Dette er bakgrunnen for at ligningsloven i atskillig utstrekning pålegger ulike tredjemenn en plikt til å gi opplysninger om andres formues- og inntektsforhold. Loven kaller dette kontrollopplysninger, jf. overskriften til kapittel 6 i ligningsloven. Utover selve kontrollfunksjonen danner oppgavene også grunnlag for maskinell ligning.

#### 4.3.1 Oppgaver som skal gis ukrevet

En vesentlig del av de oppgavene som etter ligningsloven kapittel 6 skal gis ukrevet, har fått endret sin funksjon fra å være kontrolloppgaver til å være grunnlag for skatteetatens maskinelle forhåndsutfylling av selvangivelsen. Disse tredjemansoppgavene utgjør hoveddelen av ligningsmyndighetenes grunnlagsdataregistre, og muliggjør forhåndsutfylling av selvangivelsen for lønnstakere og pensjonister samt maskinell ligning og maskinelle kontroller.

Kontrollopplysningene gjelder ikke bare inntektsposter og formuesposter, men også beløp som kommer til fradrag i inntekt eller formue. Sammen med etatsinterne grunnlagsdata medfører de innsendte opplysningene at en stor andel av skattyterne får en ferdig utfylt selvangivelse. Dette er en service overfor lønnstakere og pensjonister, samtidig som det er ressursbesparende for skatteetaten.

Følgende tredjemenn skal i henhold til ligningsloven kapittel 6 og tilhørende forskrifter ukrevet gi kontrollopplysninger som brukes direkte ved forhåndsutfylling av selvangivelsen:

- Arbeidsgivere, oppdragsgivere og andre som selv eller gjennom andre har utbetalt eller ytet nærmere angitte fordeler (lønsopp-gave), jf.

§ 6–2. Oppgaveplikten omfatter først og fremst lønn og annen godtgjørelse for utført arbeid, men også andre ytelser med tilknytning til lønnsinntekt, som sykepenger, pensjon, utgiftsgodtgjørelser, drikkepenger mv. Videre gir arbeidsgiver opplysninger om fradrag, som for eksempel fagforeningskontingent og sjømannsfradrag.

- Banker, forsikringsselskaper, hypotek- og kredittforeninger, samvirkelag, spareforeninger, fond- og aksjemeglere, advokater, finansieringsinstitusjoner og andre som har penger til forvaltning eller som driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring, skal levere oppgave over samtlige innskudd og utlån, jf. § 6–4 og forskrift 22. desember 1992 nr. 1190 om levering av ligningsopp-gaver over innskudd og lån i banker, forsikringsselskaper mv.
- Verdipapirsentralen (VPS) og forvaltningsselskaper, jf. § 6–5, § 6–6 bokstav c og forskrift 13. desember 1995 nr. 1090 om levering av kontrolloppgaver fra forvaltningsselskaper og Verdipapirsentralen til ligningsmyndighetene. Oppgaveplikten for VPS omfatter den enkelte investors samlede registrerte beholdning av fondsaktiver for hver verdipapirkonto pr. 31. desember siste år, årlig avkastning på fondsaktiverne samt alle transaksjoner gjennom inntektsåret. Forvaltningsselskaper skal gi opp-gaver om innskudd i verdipapirfond.
- Livsforsikringsselskaper skal levere oppgave over forsikringstakerne og de forsikrede samt forsikringsbeløp, gjenkjøpsverdi, betalte premiebeløp mv., jf. § 6–6 bokstav a og forskrift 5. august 1993 nr. 799 om levering av ligningsopp-gave over forsikring i livsforsikringsselskaper.
- Banker og andre spareinstitusjoner skal levere oppgave over kontrakter om boligsparing for ungdom (BSU), jf. § 6–6 bokstav b og forskrift 8. desember 1992 nr. 1038 om levering av ligningsopp-gaver over konti for boligsparing for ungdom (BSU).
- Institutter som forestår vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring skal levere oppgave over innskudd som gir giveren rett til fradrag etter skatteloven § 6–42, jf. ligningsloven § 6–6 bokstav d og forskrift 18. november 1994 nr. 1016 om levering av ligningsopp-gaver over tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring.
- Offentlig organiserte skolefritidsordninger og offentlig eide barnehager skal levere oppgave over betaling mottatt fra foreldre og andre foresatte, jf. § 6–6 bokstav e og forskrift 18. november 1994 nr. 1017 om levering av lig-

ningsoppgaver over betaling for pass og stell av barn.

- Livsforsikringsselskaper, banker og forvaltningsselskaper for verdipapirfond skal levere oppgave over sparebeløp, gjenkjøpsverdi, betalt innskudd og utbetalinger for individuelle pensjonsavtaler (IPA) og innskuddspensjon etter innskuddspensjonsloven, jf. § 6–6 bokstav f og § 6–7 annet ledd og forskrift 28. oktober 1998 nr. 1036 om levering av ligningsoppgave over innbetalinger til og utbetalinger fra individuell pensjonsavtale etter skatteloven.
- Visse frivillige organisasjoner skal levere oppgave over gaver som gir giveren rett til fradrag etter skatteloven § 6–50, jf. ligningsloven § 6–6 bokstav g og forskrift 8. september 2000 nr. 901 om levering av ligningsoppgave over gaver til visse frivillige organisasjoner.
- Forsikringsselskaper skal levere oppgave over utbetalinger på livsforsikringer, livrenter og skadeforsikringer, jf. § 6–7 og forskrift 5. august 1993 nr. 800 om forsikringsselskapers plikt til å gi oppgaver over utbetalinger på livsforsikringer og forskrift 29. august 1994 nr. 858 om plikt til å gi oppgaver over utbetalinger på skadeforsikringer.
- Boligselskap og boligsameier skal levere oppgave over den enkelte andelshavers/sameiers inntekter, utgifter, formue og gjeld, jf. § 6–16 bokstav c og forskrift 30. oktober 1992 nr. 773 om levering av ligningsoppgaver fra boligselskap og forskrift 13. juli 1995 nr. 685 om levering av ligningsoppgaver fra boligsameier.
- Trygdeetatens Innkrevingsentral og Statens Innkrevingsentral skal levere oppgave over pliktig underholdsbidrag mottatt fra bidragspliktige og om de bidragspliktiges gjeld og andre mellomværende med innkrevingsentralen, jf. § 6–13 nr. 4 og forskrift 7. mars 1996 nr. 260 om plikt til å gi oppgaver over innbetalinger av underholdsbidrag mv.

I tillegg til ovennevnte oppgavepliktige skal også enkelte andre tredjemenn levere oppgaver til ligningsmyndighetene uoppfordret, blant annet allmenninger (§ 6–9) og aksjeselskaper (§ 6–11). Opplysningene i disse oppgavene brukes ikke direkte ved forhåndsutfilling av selvangivelsen, men til kontroll av de opplysningene som skattyter gir i sin selvangivelse.

#### 4.3.2 Oppgaver som skal gis påforlangende

I tillegg til den plikt ulike tredjemenn har til uoppfordret å gi opplysninger om andres skattemessige

forhold, kan ligningsmyndighetene i en rekke tilfeller kreve nærmere bestemte opplysninger. Etter krav fra ligningsmyndighetene har for eksempel næringsdrivende plikt til å gi opplysninger om sitt mellomværende med andre næringsdrivende, jf. § 6–3 nr. 1, og utleier av fast eiendom plikt til å gi opplysninger om forhold som har betydning for vurderingen av omfanget av leietakers skatteplikt, jf. § 6–8 nr. 3.

Andre offentlige myndigheter enn ligningsmyndighetene sitter ofte med opplysninger som ligningsmyndighetene har bruk for i sitt arbeid med ligningen. Etter § 6–13 nr. 1 har disse i utgangspunktet en plikt til å gi slike opplysninger når ligningsmyndighetene ber om det. Ligningsmyndighetenes rett til å kreve opplysninger av andre offentlige myndigheter, krysses imidlertid av offentlige myndigheters og tjenestemenns taushetsplikt. Etter forvaltningsloven § 13 bokstav f annet ledd går taushetsplikten foran opplysningsplikten etter andre lover med mindre vedkommende bestemmelse forutsetter at taushetsplikten skal vike. I ligningsloven § 6–13 nr. 2 er det gjort uttrykkelig unntak fra taushetsplikten i en del tilfeller.

#### 4.4 Kontrollvirksomhet –rettet mot skattyter

Ligningsloven gir ligningsmyndighetene adgang til å innhente opplysninger fra skattyter, både ved å oppfordre ham til å gi opplysninger og ved å gi konkrete pålegg om å medvirke til undersøkelse.

##### 4.4.1 Oppfordring til å gi tilleggsopplysninger

Etter ligningsloven § 4–8 kan ligningsmyndighetene oppfordre skattyter til å gi visse tilleggsopplysninger. Unnlatelse av å etterkomme en slik oppfordring er ikke straffesanksjonert. Det er likevel slik at en unnlatelse kan ha negative konsekvenser. Det følger av § 8–2 nr. 2 at ligningsmyndighetene kan sette skattyters oppgaver til side og foreta skjønnslikning når han ikke innen den frist ligningsmyndighetene har satt, har gitt opplysninger de har bedt om etter § 4–8. Skattyter mister også klageretten etter ligningsloven § 9–2 nr. 7 bokstav b.

Oppfordringen etter ligningsloven § 4–8 skal gjelde nærmere angitte forhold. Bestemmelsen regulerer ligningsmyndighetenes adgang til å innhente tilleggsopplysninger om forhold av betydning for kontrollen eller vurderingen av skattyters

skatteplikt, skatteklasser og formues- og inntekts- ligning. Ligningsmyndighetenes oppfordring om å komme med uttalelse eller opplysninger anses ikke å være et pålegg, og ligningsloven § 3–6 om klage over pålegg kommer derfor ikke til anvendelse.

Etter § 4–8 annet punktum kan ligningsmyndighetene også oppfordre skattyter til å innhente og formidle opplysninger til ligningsmyndighetene som han selv ikke har. Det er et vilkår at dette skal kunne skje uten urimelige kostnader for skattyter. Unnlatelse av å etterkomme en slik oppfordring vil ha de samme konsekvenser som unnlatelse av å gi opplysninger skattyter selv sitter inne med.

#### 4.4.2 Pålegg om å medvirke til undersøkelse

Foruten adgangen til å oppfordre skattyter til å komme med nærmere opplysninger etter ligningsloven § 4–8, har ligningsmyndighetene adgang til å foreta spesielle undersøkelser hos skattyter, for eksempel ved bokettersyn, befarings- og taksering mv. Reglene om pålegg til å medvirke til undersøkelse er nedfelt i § 4–10. Etter § 4–10 nr. 1 bokstav a plikter selvangivelsespliktige, jf. § 4–2 nr. 1, etter pålegg fra ligningsmyndighetene, å legge fram, utlevere eller sende inn nærmere angitte dokumenter. Dette kan for eksempel være regnskapsbøker, bilag, kontrakter, korrespondanse osv. I Ot.prp. nr. 29 (1978–79) fremgår det at oppregningen av dokumenter ikke er uttømmende. Som eksempler på dokumenter som ikke er med i oppregningen men som omfattes av bestemmelsen, nevnes i forarbeidene timebestillingsbøker, lister og ordrebøker.

Etter § 4–10 nr. 1 bokstav b har ligningsmyndighetene adgang til å foreta befarings- og besiktigelse mv. Skattyter må gjøre lokaler, arkiver mv. tilgjengelig slik at ligningsmyndighetene kan gjennomføre undersøkelsen. Når ligningsmyndighetene krever det, plikter skattyter eller en fullmektig å være tilstede ved undersøkelsen, jf. § 4–10 nr. 3.

Regnskapspliktige skattytere har etter § 4–10 nr. 2 plikt til å legge fram opplysninger etter nr. 1 bokstav a uavhengig av sin taushetsplikt. Dokumenter som utelukkende inneholder opplysninger om andre skattyteres retts- eller forretningsforhold, er unntatt fremleggelsesplikten, jf. § 4–10 nr. 2 annet punktum. Dette vil særlig være aktuelt ved kontroll av skattytere som arbeider innenfor de såkalte liberale yrker. For en advokat vil derfor alle dokumenter som angår selve oppdragets innhold, være unntatt fremleggelsesplikten, mens korrespondanse om eksempelvis salærkrav mot klienten

må fremlegges. Taushetsplikten er ikke opphevet for befarings- og gjennomsyn av arkiver mv.

Dokumentbegrepet i ligningsloven omfatter elektronisk lagrede dokumenter, og utleveringsplikten etter § 4–10 gjelder derfor også slike dokumenter. Det fremgår av Finansdepartementets uttalelse av 20. mai 1997, inntatt i Utv. 1997 side 887, at skattemyndighetene kan velge om de vil kreve plikten oppfylt ved utlevering av utskrifter på papir og/eller ved utlevering på elektronisk lesbart medium, eventuelt overføring til egen datamaskin.

#### 4.4.3 Saksbehandlingsregler

Etter ligningsloven § 3–5 nr. 1 skal skattyter som hovedregel varsles og ha rett til å være tilstede og uttale seg i forbindelse med undersøkelser etter § 4–10 nr. 1 bokstav b. Dette gjelder imidlertid bare dersom formålet med undersøkelsen ikke settes i fare. Ifølge ligningsloven § 3–5 nr. 2 skal det ved undersøkelser som foretas i medhold av § 4–10, skrives rapport eller protokoll som inneholder hvilke faktiske opplysninger som innhentes hos skattyter. Den som får pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til undersøkelse etter § 4–10, kan klage over pålegget dersom han mener han ikke har plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget, jf. § 3–6.

#### 4.4.4 Konsekvenser av manglende medvirkning

Skattyter som ikke følger de pålegg som blir gitt etter § 4–10, risikerer skjønns- og uttalelses- og klageretten, jf. § 8–2 nr. 2. Videre mister han klageretten, jf. § 9–2 nr. 7 bokstav c. Unnlatelse av å følge et slikt pålegg er også straffbart etter § 12–1 nr. 1 bokstav d, dersom unnlatelsen anses å være vesentlig.

### 4.5 Kontrollvirksomhet –rettet mot tredjemenn

Ligningsloven § 6–15 nr. 1 gir ligningsmyndighetene adgang til å foreta kontrollundersøkelse hos de tredjemenn som skal gi opplysninger etter kapittel 6. Etter § 6–15 nr. 2 skal den oppgavepliktige tredjemann legge fram, utlevere eller sende inn regnskapsbøker, bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og revisjonsprotokoller og andre dokumenter som har betydning for kontrollen. Når ligningsmyndighetene krever det, skal han eller en fullmektig for ham, være til stede ved kontrollen og yte nødvendig veiledning og bistand og gi adgang til kontor- og bedriftslokaler mv.

Det har vært reist spørsmål om § 6–15 gir myndighetene adgang til å innhente opplysninger som tredjemann ikke kan pålegges å legge fram selv etter §§ 6–1 til 6–13. Finansdepartementet har i en uttalelse, gjengitt i Utv. 1994 side 934, gitt uttrykk for at bestemmelsen også gir ligningsmyndighetene hjemmel til å gi slike pålegg, og at bestemmelsens rekkevidde avgrenses ved at formålet med kontrollundersøkelsen må være kontroll av noens ligning, at kontrollundersøkelsen ikke må påføre kontrollobjektet urimelig merarbeid og at lovbestemt taushetsplikt ikke må krenkes.

Rekkevidden av § 6–15 er behandlet i RG 1999 side 1024 (*Flybonusdommen*). Saken gjaldt spørsmålet om ligningsmyndighetene med hjemmel i § 6–15 kunne kreve utlevert oppgaver fra SAS og Braathens ASA om flypassasjerenes opptjening og bruk av bonuspoeng. Flyselskapene har etter §§ 6–1 til 6–13 ikke plikt til å gi slike opplysninger, og lagmannsretten la til grunn at § 6–15 ikke gir hjemmel for et slikt pålegg. Finansdepartementet har senere fastholdt sin rettsoppfatning, jf. forrige avsnitt. I og med at saken ikke ble brakt inn for Høyesterett, fremstår rekkevidden av § 6–15 fortsatt som noe usikker.

## 4.6 Ligningen

Det fremgår av ligningsloven § 8–1 nr. 1 at ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger skattyter har gitt og de øvrige opplysninger som foreligger. Målet er å nå fram til et mest mulig korrekt grunnlag for ligningen. Finner ligningsmyndighetene at skattyters oppgaver er uriktige eller ufullstendige, kan de endre, utelate eller tilføye poster. De kan også endre skjønnsmessige beløp som skattyter har ført opp. For å avgjøre om slik endring er nødvendig, har ligningsmyndighetene flere virkemidler. I praksis begrenses dette av de ressurser og den tid som står til rådighet for den enkelte oppgave. Bruk av de opplysninger som er innhentet etter kontrollbestemmelsene, er viktig i denne forbindelse.

### 4.6.1 Skjønsligning

Finner ligningsmyndighetene at skattyters oppgaver ikke gir et tilstrekkelig grunnlag å bygge fastsettingene på, kan de sette oppgavene til side og fastsette grunnlaget for ligningen ved skjønn, jf. § 8–2 nr. 1. Videre skal grunnlaget for ligningen fastsettes ved skjønn dersom skattyter ikke har

levert selvangivelse, næringsoppgave eller utenlandsoppgave, jf. § 8–2 nr. 3. Det er ikke lovfestet noen bevisbyrderregel i ligningsloven, men det er i forarbeidene gitt klart uttrykk for at §§ 8–1 og 8–2 skal forstås slik at det som hovedregel er det mest sannsynlige faktum som skal legges til grunn, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 100. Det uttales her at ligningsmyndighetene må legge til grunn det faktiske forhold som de etter en samlet vurdering anser som det mest sannsynlig riktige.

### 4.6.2 Varsel

Vurderer ligningsmyndighetene å fravike eller sette til side skattyters oppgaver, skal skattyter varsles om dette og gis en passende frist for uttalelse, jf. § 8–3 nr. 1. Har ligningsmyndighetene foretatt undersøkelser om skattyter i medhold av § 4–10, skal skattyter samtidig gjøres kjent med den rapporten som foreligger om undersøkelsen. Varsel kan unnlates i nærmere angitte tilfeller, jf. § 8–3 nr. 2. Blir varslingsplikten ikke overholdt, forskyves skattyters klagefrist. Skattyter kan i slike tilfeller klage over fraviket innen tre uker etter at han ble oppmerksom på fraviket, men ikke mer enn tre år etter inntektsåret, jf. § 9–2 nr. 4 tredje punktum.

### 4.6.3 Avgjøelsesmyndighet under ligningen

Etter § 8–4 nr. 1, slik bestemmelsen lød tidligere, traff ligningsnemnda alle avgjørelser vedrørende ligningen som ikke i lov eller forskrift var lagt til annen ligningsmyndighet. Ved lov 15. desember 2000 nr. 92 ble ligningsnemndene omgjort til rene klage- og overprøvingsorganer, samtidig som vedtaksmyndigheten ved ordinær ligning ble lagt til ligningskontorene. Lovendringen innebærer at også avgjørelse om ileggelse av tilleggsskatt avgjøres av ligningskontorene i første instans. Endringen er i hovedsak begrunnet med at ligningskontoret, etter delegasjon fra ligningsnemnda, i praksis lenge hadde fattet vedtak i første instans i de aller fleste saker under ordinær ligning. Lovendringen trådte i kraft med virkning for vedtak som er truffet fra og med 2001.

### 4.6.4 Endring av ligning

Hovedformålet med reglene om skattyters klagerett og myndighetenes adgang til å endre ligningen i ligningsloven kapittel 9 er å rette opp feil eller mangler ved den ordinære ligningsbehandlingen. Endringsreglene er kompliserte, og det vil ikke bli foretatt noen fullstendig gjennomgang av disse

her. Skattyters adgang til å klage på en ligningsavgjørelse reguleres av bestemmelsene i § 9–2, mens § 9–5 regulerer ligningsmyndighetenes adgang til å ta opp spørsmål om endring av ligning uten klage. Av § 9–2 fremgår det også når og til hvilket organ skattyter kan klage.

Alle skattytere kan i utgangspunktet klage til ligningsnemnda over den ordinære ligningen og til overligningsnemnda over vedtak truffet av ligningskontoret eller ligningsnemnda i endringssak. I de tilfeller hvor vedtaksmyndigheten i endringsaker er delegert til ligningskontoret etter § 9–8, kan det også klages dit. For videre klageadgang er det et vilkår at vedtaket det klages over på noe punkt har ført til økt skatte- eller avgiftsgrunnlag. Den vesentlige forskjellen på endring etter klage og endring uten klage er at en klage gir skattyter krav på at saken behandles på nytt. Endring uten klage skal bare foretas når myndighetene etter en helhetsvurdering finner grunn til det, jf. § 9–5 nr. 7. I visse tilfeller har likevel ligningskontoret en plikt til å ta opp spørsmål om endring på eget initiativ, jf. § 9–5 nr. 2.

I de tilfeller hvor ligningsmyndighetene tar opp en sak etter § 9–5 og vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er tilstede, skal tilleggsskatt ilegges. Ligningsmyndighetene har med andre ord et valg med hensyn til om de skal ta opp en sak til endring, men ikke noe tilsvarende valg med hensyn til om tilleggsskatt skal ilegges når vilkårene for dette er tilstede.

Klageretten faller bort hvis skattyter ikke har levert selvangivelse, næringsoppgave eller utenlandsoppgave, hvis skattyter har unnlatt å gi opplysning som ligningsmyndighetene spesielt har bedt om, jf. § 4–8, og hvis skattyter unnlater å medvirke til spesiell undersøkelse etter pålegg etter § 4–10.

#### 4.6.5 Fristregler

Fristen for å klage over ligningen er i utgangspunktet tre uker etter at ligningen ble kunngjort, jf. § 9–2 nr. 4 og 5. Når skattyter har levert forhåndsutfylt selvangivelse og er omfattet av den første skattelisten som legges ut (vanligvis i juni), skal klage leveres innen 10. august eller innen seks uker etter at utleggingen ble kunngjort dersom dette gir en lengre frist.

Det følger av § 9–6 hvilke frister som gjelder for endring av ligning etter § 9–5. Hovedregelen er at endring av ligning ikke kan tas opp mer enn ti år etter inntektsåret, jf. § 9–6 nr. 1. Er endringen til skattyters ugunst, er fristen to år med mindre skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opp-

lysninger, jf. § 9–6 nr. 3 bokstav a. Har skattyter gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger gjelder tiårs fristen. Spørsmålet om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger må ses i sammenheng med, og utfylles med, det krav ligningsloven stiller til skattyters alminnelige opplysningsplikt i kapittel 4, og da særlig § 4–1 nr. 1. Begrepet ufullstendige eller uriktige opplysninger har tilnærmet det samme innhold i § 9–6 nr. 3 bokstav a som i § 10–2 nr. 1 om tilleggsskatt og § 12–1 nr. 1 bokstav a om straff. Hva som ligger i begrepet behandles nærmere i avsnitt 4.7.3 om tilleggsskatt.

Har skattyter gitt fullstendige og riktige opplysninger og endringen gjelder ligningsmyndighetenes skjønnsmessige fastsettelse eller anvendelse av skattelovgivningen, er fristen 3 år.

Etter § 9–7 skal skattyter varsles og gis en passende frist for å uttale seg dersom endringssaken er tatt opp på annen måte enn ved klage fra skattyter selv.

## 4.7 Ligningslovens sanksjonssystem

### 4.7.1 Innledning

Ligningsloven har bestemmelser om sanksjoner dersom skattyter eller andre ikke oppfyller de plikter som følger av loven. Lovens kapittel 10 har regler om forsinkelsesavgift, tilleggsskatt, tvangsmulkt og gebyr, mens kapittel 12 har regler om straff. Det vil bli gjort nærmere rede for de ulike sanksjonene nedenfor.

### 4.7.2 Forsinkelsesavgift

Leverer skattyter selvangivelse, næringsoppgave eller selskapsoppgave med vedlegg for sent, skal han betale en forsinkelsesavgift, jf. ligningsloven § 10–1. Ligningsmyndighetene kan ikke utøve skjønn med hensyn til hvorvidt forsinkelsesavgift skal ilegges eller ikke. Ettersom ligningen skjer innenfor knappe tidsmarginer, skaper det problemer for ligningsmyndighetene dersom skattyter ikke leverer oppgavene til rett tid. Formålet med reglene om forsinkelsesavgift er å effektivisere etterlevelsen av de lovbestemte frister.

#### 4.7.2.1 Vilkår

Grunnvilkåret for å ilegge forsinkelsesavgift er at selvangivelse, næringsoppgave eller selskapsoppgave leveres etter fristen, jf. § 10–1 nr. 1. Hvorvidt det foreligger forsinkelse avgjøres ut i fra leveringsfristen for den enkelte oppgave, jf. §§ 4–7 og 4–9. Som hovedregel skal det derfor ilegges forsin-

kelsesavgift når skattyter leverer pliktig selvangivelse og eventuell pliktig næringsoppgave under ligningsbehandlingen, men etter utløpet av selvangivelsesfristen. Det samme gjelder selskapsoppgave med deltageroppgave. Er det gitt utsettelse med fristen, er det den forlengede fristen som danner utgangspunktet for når det foreligger forsinket levering. Det skal ilegges forsinkelsesavgift selv om bare ett av skjemaene eller oppgavene leveres for sent.

Leverer ikke skattyter selvangivelse, næringsoppgave eller selskapsoppgave med vedlegg i løpet av selve ligningsbehandlingen, skal det ilegges tilleggsskatt og ikke forsinkelsesavgift, jf. avsnitt 7.4.3 om illeggelse av tilleggsskatt ved ikke levert selvangivelse mv. I praksis reageres det med tilleggsskatt dersom oppgavene leveres så sent at de ikke kan hensyntas under saksbehandlingen med virkning for den ordinære ligningen (høstutlegget) for det aktuelle året. Ilagt tilleggsskatt skal imidlertid omgjøres til forsinkelsesavgift dersom manglende selvangivelse, næringsoppgave eller selskapsoppgave med vedlegg kommer inn til ligningsmyndighetene etter at ligningsbehandlingen er avsluttet men før klagefristens utløp, jf. ligningsloven § 10–5.

Selvangivelse mv. skal leveres til ligningskontoret for den eller de kommuner hvor skattyter er skattepliktig. Forhåndsutfylt selvangivelse skal leveres til ligningskontoret for bostedskommunen, og eventuelle skjema til ligningskontoret for andre kommuner hvor skattyter har skattepliktig inntekt eller formue. Oppgavene anses ikke levert til rett tid dersom de sendes til feil kommune. I slike tilfeller skal det ilegges forsinkelsesavgift selv om fristen i og for seg er overholdt. Forsinkelsesavgift ilegges likevel ikke ved for sen levering av skjema for stedbunden beskatning for personlige skattytere som leverer forhåndsutfylt selvangivelse. Andre med stedbunden beskatning skal ilegges forsinkelsesavgift etter § 10–1 nr. 1 ved forsinket levering av oppgavene.

#### 4.7.2.2 *Beregningsgrunnlaget for forsinkelsesavgift*

Forsinkelsesavgiften skal fastsettes på grunnlag av den samlede formue og inntekt ved ligningen, jf. § 10–1 nr. 1. Grunnlaget for beregningen fremkommer av den samlede skattepliktige nettoformue og alminnelig inntekt i alle kommuner, herunder aksjeutbytte, etter fradrag for fremførte underskudd fra tidligere år, men før fradrag for særfradrag. Det skal ikke beregnes forsinkelsesavgift av personinntekt. Beregningsgrunnlaget er det

samme enten det er selvangivelse eller næringsoppgave eller begge oppgaver som er levert for sent. Beregningsgrunnlaget er ikke begrenset til den del av samlet inntekt som inngår i en forsinket næringsoppgave, selv om selvangivelsen er rettidig og inneholder både dette og de øvrige skattegrunnlag.

Det gjelder ingen minstegrense for formue og inntekt for å kunne beregne forsinkelsesavgift. Det er heller ikke et vilkår at skattyter får utlignet skatt. Leverer skattyter nye eller endrede oppgaver etter fristen og disse blir lagt til grunn ved ligningen, skal eventuell ilagt avgift korrigeres. Dette gjelder også ved endringssak uten klage. Inneholder de nye eller endrede oppgavene opplysningsfeil, kan tilleggsskatt for uriktige opplysninger ilegges i tillegg til ilagt forsinkelsesavgift.

#### 4.7.2.3 *Satser for forsinkelsesavgift*

Forsinkelsesavgiften beregnes på grunnlag av både inntekt og formue. Uavhengig av forsinkelsens lengde skal det alltid beregnes forsinkelsesavgift med en promille av skattyters nettoformue. I tillegg skal det beregnes forsinkelsesavgift av skattyters nettoinntekt avhengig av forsinkelsens lengde. Er forsinkelsen under en måned skal det beregnes forsinkelsesavgift med to promille av nettoinntekten, er forsinkelsen over en måned skal det beregnes forsinkelsesavgift med en prosent av nettoinntekten og når forsinkelsen er over to måneder skal det beregnes forsinkelsesavgift med to prosent av nettoinntekten. I sistnevnte tilfelle er det et vilkår at leveringen skjer etter utgangen av mai måned for skattyter som skal levere selvangivelse innen utgangen av februar. For skattyter som skal levere selvangivelse innen utgangen av april måned, gjelder tilsvarende når levering skjer etter utgangen av august måned. Avgiften skal ikke settes lavere enn 200 kroner, og skal når forsinkelsen ikke er over en måned begrenses oppad til 10 000 kroner. Ved forsinkelse over en måned er det ingen begrensninger på forsinkelsesavgiftens størrelse.

Leverer skattyter både selvangivelse og næringsoppgave for sent, men til forskjellig tid, skal den sats som gjelder for den siste leveringen, dvs. den sats som gir størst avgift, benyttes ved beregningen. Satsene for forsinkelsesavgift følger av § 10–1 nr. 1 og nr. 2.

Når fastsatt tilleggsskatt omgjøres til forsinkelsesavgift etter § 10–5, er avgiften tre promille av nettoformuen og tre prosent av nettoinntekten ved ligningen.

#### 4.7.2.4 Unntak fra forsinkelsesavgift

Det skal ikke fastsettes forsinkelsesavgift dersom skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av egen sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen særlig årsak som ikke kan legges skattyter til last, jf. § 10-1 nr. 3. Inn under annen årsak faller blant annet det forhold at en rådgiver som skal bistå skattyter med selvangivelsen er blitt syk, og at skattyter ikke kan klare seg uten dennes hjelp. Skattyter må selv gjøre rede for de grunner som er årsak til den forsinkede leveringen. Ligningsmyndighetene har ingen selvstendig undersøkelsesplikt. Det blir redegjort for hva som nærmere ligger i de enkelte unntakene i avsnitt 4.7.3.2 om unntak fra ileggelse av tilleggsskatt.

#### 4.7.2.5 Saksbehandlingsregler

Ligningsloven har ingen bestemmelse om plikt til å varsle skattyter om bruk av forsinkelsesavgift. I praksis er det imidlertid antatt at ligningsmyndighetene bør gjøre skattyter oppmerksom på reglene om forsinkelsesavgift dersom skattyter tilskrives om ikke innkomne oppgaver. Det er også antatt at ligningsmyndighetene bør be skattyter om å redegjøre for grunnen til at oppgavene ikke er levert til rett tid.

### 4.7.3 Tilleggsskatt

#### 4.7.3.1 Hovedregel – formål

Etter ligningsloven § 10-2 nr. 1 skal skattyter ilegges tilleggsskatt når han i selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig forklaring har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, og dette har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Etter § 10-2 nr. 2 skal det ilegges tilleggsskatt når skattyter har unnlatt å levere pliktig selvangivelse eller næringsoppgave. Tilleggsskatt skal likevel ikke fastsettes dersom det foreligger unnskyldelige forhold eller noen av de øvrige unntaksbestemmelsene i § 10-3 kommer til anvendelse.

En grunnleggende forutsetning for en korrekt ligning, er at den enkelte skattyter gir ligningsmyndighetene riktige og fullstendige opplysninger. Opplysningsplikten er basert på et tillitsforhold mellom stat og borger, men det er et faktum at ikke alle overholder denne plikten. Ileggelse av tilleggsskatt skjer i dag i et administrativt system. Dette har vært ansett som det mest hensiktsmessige og effektive sanksjonssystem tatt i betraktning at systemet omfatter alle landets borgere, og at det er et

stort potensial for lovovertridelser. I Ot.prp. nr. 29 (1978-79) side 42 uttales følgende om dette:

«Departementet konstaterer at det synes å være enighet blant dem som har uttalt seg om at det må opprettholdes administrative reaksjoner overfor skattytere som gir uriktige opplysninger om sine skatteforhold. Etter departementets mening er en slik ordning også nødvendig i bekjempelsen av skatteunndragelser og byr på store fordeler fremfor andre mulige reaksjoner, først og fremst i form av straff. Det alminnelige apparat for straffeforfølgning ville ikke kunne brukes i det store antall tilfeller det er ønskelig å reagere mot uriktige oppgaver m.v. Det ville heller ikke være hensiktsmessig å belegge med straff alle tilfeller hvor det er nødvendig å reagere mot slike oppgaver. Det er etter departementets mening ikke spørsmål om man skal ha adgang for ligningsmyndighetene til å fastsette tilleggsskatt, men om hvorledes en slik ordning mest hensiktsmessig skal utformes.

Den eksisterende ordning har etter departementets mening hatt stor betydning i bekjempelsen av skatteunndragelser. Adgangen til å ilegge tilleggsskatt har imidlertid ikke vært utnyttet i den grad det har vært grunnlag for å reagere.»

#### 4.7.3.2 Vilkår – § 10-2 nr. 1

Vilkårene for å ilegge tilleggsskatt etter § 10-2 nr. 1 er at skattyter skriftlig eller muntlig har gitt en ligningsmyndighet uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. For skattytere som leverer forhåndsutfylt selvangivelse, innebærer opplysningsplikten at skattyter har en plikt til å rette uriktige opplysninger og/eller tilføye opplysninger som ikke er forhåndsutfylt.

Innholdet i begrepet uriktige eller ufullstendige opplysninger er blitt nærmere avklart gjennom lignings- og rettspraksis. I rettspraksis er det lagt til grunn at spørsmålet om skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger må avgjøres ut fra den opplysningsplikt skattyter har etter ligningsloven kapittel 4, da særlig §§ 4-1 til 4-3, jf. avsnitt 4.2.

I Rt. 1992 side 1588 (*Loffland*) som knytter seg til toårsfristen for endring til ugunst når skattyter ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, uttaler Høyesterett blant annet følgende om når det må anses å foreligge ufullstendige opplysninger:

«Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har

gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.»

En annen relevant dom vedrørende kriteriet uriktige eller ufullstendige opplysninger er Rt. 1995 side 1883 (*Slørdahl*). Skattyter hadde i 1986 solgt aksjer for et ikke ubetydelig beløp. En mindre andel av aksjene ble solgt i januar, resten i mai måned. En stor del av de solgte aksjene var ervervet ved en rettet emisjon i 1984. Etter de dagjeldende regler var gevinsten ved salg av disse aksjene skattepliktig. Ved innsendelse av selvangivelsen for 1986 unnlot skattyter å fylle ut det skjemaet som skattemyndighetene hadde utarbeidet for opplysninger om salg av aksjer. Bruk av dette skjemaet var ikke obligatorisk. Skattyter ga i stedet opplysninger om aksjesalget i et vedlegg til selvangivelsen. Ved vurderingen av om skattyter hadde oppfylt sin opplysningsplikt uttalte førstvoterende, som flertallet sluttet seg til, blant annet:

«I det foreliggende tilfellet inneholdt Slørdahls uttalelse i vedlegget til selvangivelsen for 1986 intet som kunne lede tanken hen på at det var ervervet aksjer i 1984. Tvert imot kunne man få inntrykk av at alle aksjene var ervervet i 1983. Hvis Slørdahl hadde gjort bruk av det skjema for oppgave over salg av aksjer utenfor næring som ligningsmyndighetene hadde fastsatt og utfylt dette på riktig måte, ville det ha fremgått at en større del av aksjene var ervervet i 1984. Han var riktignok ikke pliktig til å bruke dette skjema, men det var vist til det i den rettleiding som fulgte med selvangivelsen, og det ville vært naturlig å bruke det dersom han var i tvil om hvilke opplysninger som var relevante.»

Høyesterett konkluderte derfor med at toårsfristen for endring av ligning til ugunst for skattyter etter § 9-6 nr. 3 bokstav a, ikke kom til anvendelse.

Grovt sagt har skattyter en plikt til å gi ligningsmyndighetene alle opplysninger som er nødvendige for å anvende skattereglene. Dette innebærer at skattyter må gi tilstrekkelige opplysninger til at ligningsmyndighetene kan vurdere et forhold opp mot skattereglene, eventuelt at han gir tilstrekkelig med opplysninger til at ligningsmyndighetene blir gjort oppmerksom på at de må innhente ytterligere opplysninger for å kunne vurdere forholdet.

Ved vurderingen av om skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger er det av betydning hvilke opplysninger ligningsmyndighetene faktisk besitter. Det siktes her til opplysninger ligningsmyndighetene har fått av andre etter kapittel 6, eventuelt opplysninger skattyter har gitt for tidligere år. Det er i praksis lagt til grunn at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, selv om han har gitt opplysningene i selvangivelsen eller vedlegg for et tidligere inntektsår, dersom han ikke har henvist til disse i årets selvangivelse. Om forholdet mellom skattyters opplysningsplikt og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt uttales følgende i *Slørdahl*:

«Selv om ligningskontoret kunne funnet frem til det riktige grunnlag for beskatningen ved å gå til Slørdahls og Skycoms selvangivelser for 1983 og 1984, kan dette ikke medføre noen annen vurdering av Slørdahls opplysningsplikt. Innhentelse av opplysninger fra andre selvangivelser ville først og fremst ha kontrollformål. Man kan reise spørsmål om ligningskontoret ut fra opplysningene i selvangivelsen for 1986 burde stilt spørsmål og gitt veiledning til Slørdahl. Men uansett hva man måtte mene om dette, kan det etter mitt syn ikke få betydning for konklusjonen når det gjelder Slørdahls egen opplysningsplikt.»

I en dom inntatt i Rt. 1997 side 1430 (*Elf*) behandlet Høyesterett et tilfelle hvor skattyter hadde unnlat å foreta regnskapsmessige avskrivninger på en oppskrivning med den følge at det regnskapsmessige resultatet ble for høyt, noe som påvirket utbyttefradraget. Hvilken regnskapsmessig løsning som var valgt fremgikk av det vedlagte resultatregnskapet og balansen, men det var ikke gjort oppmerksom på forholdet i selvangivelsen eller i noter til regnskapet. Skattyter hevdet at det ikke var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og at toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a derfor kom til anvendelse, samt at det ikke forelå grunnlag for å ilegge tilleggsskatt. Høyesterett var ikke enig og uttalte blant annet:

«Ved vurderingen av Elfs plikt til å gi fullstendige opplysninger er det naturlig å ta utgangspunkt i ligningsloven § 4-1. Her fastslås skattyterens plikt til å bidra til at hans skatteplikt blir klarlagt. Etter lovens § 4-3 nr. 1 skal en fullstendig selvangivelse ved siden av de nødvendige oppgaver over formue og inntekt også inneholde «andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen.»

Elf har erkjent at selskapet ved en feil i 1986 og i 1987 ikke har gitt opplysninger om latent skatteansvar som omhandlet i aksjeloven § 11-

8 nr 7. En opplysning om dette ville også ha gitt den kyndige leser informasjon om manglende regnskapsmessig avskrivning på det oppskrevne beløp. Det var da dette forhold ble opplyst i en note til regnskapet i 1989 at ligningsmyndighetene ble oppmerksom på spørsmålet. Statens prosessfullmektig har også vist til aksjeloven § 11–8 nr 3 om plikten til å gi tilleggsopplysninger i regnskapet der avskrivningen er blitt endret i forhold til den avskrivningsplan som tidligere har vært fulgt.

Ved vurderingen av spørsmålet om det er gitt ufullstendige opplysninger, legger jeg ikke avgjørende vekt på disse forsømmelser i forhold til aksjelovens krav. Men de nevnte bestemmelser illustrerer at de nakne regnskapstall – hva enten regnskapene er satt opp i henhold til ligningsmyndighetenes oppgjørsskjema eller de følger den oppstillingsmåte som er bestemt i aksjeloven – ofte må ledsages av supplerende opplysninger for å oppfylle opplysningsplikten.

Jeg legger vekt på at det var tale om opplysninger av vesentlig betydning for fastsettelse av selskapets regnskapsmessige overskudd. Som følge av de forhold som jeg tidligere har redegjort for, var overskuddet avgjørende for selskapets adgang til å dele ut utbytte med korresponderende fradragsrett for selskapet ved statsskatteligningen. Dermed var det tale om opplysninger om vesentlige forhold som fikk direkte betydning for den inntektsskatt som Elf skulle betale. I tillegg kommer at den fremgangsmåte som Elf etter grundige overveielser hadde fulgt, i det minste måtte fremstå som tvilsom. På denne bakgrunn er det min oppfatning at Elf burde gitt ligningsmyndighetene direkte opplysninger om disse forhold. Den omstendighet at ligningsmyndighetene kunne ha sluttet seg til den manglende avskrivning ved et nærmere studium av det fremlagte regnskapsmateriale, kan ikke endre dette.»

Skattyter plikter ikke å oppgi konkrete beløp for poster som skal angis ved skjønn. For slike poster plikter skattyter imidlertid å gi tilstrekkelige opplysninger til at ligningskontoret kan bli oppmerksom på forholdet. I Ot.prp. nr. 29 (1978–79) er det uttalt at tilleggsskatt ikke kan ilegges når ligningsmyndighetene endrer skjønnsmessige ansettelse hvis skattyter har gitt riktige og fullstendige opplysninger om de faktiske forhold som har betydning for skjønnsutøvelsen.

Det er uten betydning om skattyter er uenig med ligningsmyndighetene om forståelsen av skattereglene såfremt skattyter har gitt nødvendige opplysninger om de faktiske forhold.

Innholdet i begrepet uriktige eller ufullstendige opplysninger er gjennom rettspraksis utviklet

videre de siste årene, og en viktig dom i denne sammenheng er Rt. 1999 side 1087 (*Baker Hughes*). Høyesterett vurderte her om et avvik på rundt 40 prosent mellom den pris som selskapet betalte i leie, og den leien som fulgte av armlengdeprinsippet, innebar at skattyter hadde gitt uriktige opplysninger i relasjon til § 9–6 nr. 3 bokstav a.

For Høyesterett anførte selskapet at opplysningsplikten etter ligningsloven kapittel 4 er begrenset til egne forhold, og at selskapet i sine selvangivelser lojalt hadde gitt riktige og fullstendige opplysninger om sine egne forhold. Av skjema vedlagt selvangivelsen for 1988 fremgikk det dessuten at selskapet betalte ikke ubetydelige beløp i leie til et selskap i samme konsern, og selskapet mente at de opplysningene som var gitt, ga ligningsmyndighetene tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger ville kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, jf. *Loffland*. Høyesterett kom til at selskapet hadde gitt uriktige opplysninger og uttalte i denne sammenheng følgende:

«Ligningsmyndighetenes undersøkelser påviste en ikke ubetydelig differanse mellom den pris TNO betalte i leie og den leiepris som fulgte av armlengdeprinsippet i de aktuelle årene. Det dreier seg om avvik fra armlengdeleie på rundt 40 %. Spørsmålet blir om internprisene da kan anses som uriktige i relasjon til ligningsloven § 9–6 nr. 3 bokstav a. Når skattyter i ligningssammenheng benytter en pris som avviker betydelig fra armlengdeprisen, mener jeg at prisen må anses som uriktig. Differansene i vår sak er så store at de opplysninger som ble gitt av TNO i selvangivelsene for årene 1986–1988, må anses som uriktige. Jeg bemerker at det ikke er noe krav at skattyter skal være noe å bebreide for at opplysningen er gitt. Toårsfristen i § 9–6 nr. 3 bokstav a kommer således ikke til anvendelse.»

Pliktnormen i ligningsloven § 10–2 nr. 1 er i utgangspunktet objektiv, dvs. at det ikke er noe vilkår at skattyter har handlet subjektivt klanderverdig når han gir uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. Skattyter trenger således ikke å være klar over at en opplysning er uriktig. Subjektive forhold vil imidlertid kunne få betydning for om tilleggsskatt blir ilagt etter ordinær eller høy sats, eventuelt om tilleggsskatten blir satt ned i forhold til ordinær sats eller faller helt bort. Betydningen av skattyters subjektive forhold reguleres i bestemmelsene i ligningsloven §§ 10–3 og 10–4.

At skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger er vilkår både for ileggelse av tilleggsskatt etter § 10-2 nr. 1 og ved avgjørelse av hvilken frist som gjelder for ligningsmyndighetenes endringsadgang etter § 9-6 nr. 3 bokstav a. I utgangspunktet skal vilkåret forstås på samme måte etter begge bestemmelser. Helt unntaksfritt gjelder dette likevel ikke. Det forhold at skattyter ikke melder fra om et uriktig ligningsoppgjør, jf. ligningsloven § 4-1 nr. 2 annet punktum, anses som en ufullstendig opplysning i forhold til toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Dette fremgår av en kjennelse inntatt i Rt. 1999 side 1980 (*Møller*). Det er imidlertid antatt at en slik unnlatelse ikke vil være en ufullstendig opplysning i forhold til reglene om tilleggsskatt. Bortsett fra i ovennevnte tilfelle er det lagt til grunn at uttrykket uriktige eller ufullstendige opplysninger har tilnærmet det samme innhold i §§ 9-6 nr. 3 bokstav a og 10-2 nr. 1.

For at tilleggsskatt skal kunne ilegges i medhold av ligningsloven § 10-2 nr. 1 er det et vilkår at de uriktige eller ufullstendige opplysningene har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Som eksempler kan nevnes at skattyter har oppgitt for lav brutto formue, for lav alminnelig inntekt eller personinntekt, for høy gjeld eller for høye inntektsfradrag.

For å avgjøre om de uriktige eller ufullstendige opplysningene har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt, skal det tas utgangspunkt i det enkelte inntektsår isolert. Det er således antatt at det kan ilegges tilleggsskatt selv om skattyter for senere inntektsår har inntektsført eller inntektsfører et beløp som medfører at det totalt sett ikke foreligger noen skatteunndragelse. Det samme gjelder ved såkalte tidfestingsfeil, for eksempel ved at skattyter utgiftsfører en inngangsverdi som i stedet skulle vært aktivert og avskrevet.

#### 4.7.3.3 *Vilkår – § 10-2 nr. 2*

Etter § 10-2 nr. 2 skal det ilegges tilleggsskatt dersom skattyter har unnlatt å levere pliktig selvangivelse eller næringsoppgave. I praksis ilegges det tilleggsskatt når oppgavene ikke er levert innen det tidspunkt hvor det faktisk er mulig å behandle saken under ordinær ligningsbehandling, det vil si fram til høstutlegget. Leveres oppgavene innen utløpet av klagefristen for den ordinære ligningsbehandlingen, vil ilagt tilleggsskatt for unnlatt levering falle bort og erstattes med en forsinkelsesavgift, jf. avsnitt 4.7.2.1. I de tilfeller hvor selvangivelse eller næringsoppgave leveres etter klagefristens utløp, og denne realitetsbehandles

under klagebehandlingen, fastholdes presentsatsen for den opprinnelig ilagte tilleggsskatten på det nye beregningsgrunnlaget. Dette gjøres også når det nye beregningsgrunnlaget er høyere enn grunnlaget for skjønnslikningen.

Mangler selvangivelsen underskrift anses den som ikke levert. I praksis vil ligningsmyndighetene returnere selvangivelsen til skattyter med ny frist for innsendelse. Leveres en underskrevet selvangivelse innen den nye fristen, vil det ikke bli ilagt tilleggsskatt.

Skal skattyter levere selvangivelse, eventuelt skjema som trer i stedet for selvangivelse, og/eller næringsoppgave til flere ligningskontorer, skal ligningskontorene for henholdsvis bostedskommunen og utenbyskommunen, på selvstendig grunnlag vurdere om tilleggsskatt skal ilegges.

#### 4.7.3.4 *Forholdet mellom de ulike hjemler for ileggelse av tilleggsskatt*

Det kan tenkes tilfeller hvor en skattyter både unnlater å levere selvangivelse eller næringsoppgave og i tillegg gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger. Dette kan for eksempel skje ved at skattyter ikke leverer pliktig næringsoppgave, og i tillegg leverer en selvangivelse som inneholder uriktige opplysninger om andre forhold enn de som omfattes av næringsoppgaven. Et annet eksempel er at skattyter, i tillegg til ikke å levere selvangivelse, gir uriktige opplysninger til ligningsmyndighetene muntlig eller skriftlig, under selve ligningsbehandlingen.

I praksis er det lagt til grunn at ileggelse av tilleggsskatt etter § 10-2 nr. 1 og § 10-2 nr. 2 kan skje ved siden av hverandre. Ved kumulasjon har Skattedirektoratet forutsatt at tilleggsskatten samordnes slik at skattyter ikke ilegges tilleggsskatt som til sammen utgjør mer enn 60 prosent av skatten på de aktuelle beregningsgrunnlagene, jf. Skattedirektoratets melding, Skd. nr. 9/01 av 1. august 2001.

Et praktisk tilfelle oppstår hvis skattyter ikke oppgir en næringsinntekt i sin innsendte selvangivelse og heller ikke sender inn pliktig næringsoppgave for virksomheten. I utgangspunktet rammes et slikt forhold av begge de nevnte bestemmelsene. I Skd. nr. 9/01 har Skattedirektoratet lagt til grunn at § 10-2 nr. 1 skal anvendes på den utelatte inntekt og formue.

#### 4.7.3.5 *Beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt*

Tilleggsskatt etter § 10-2 nr. 1 beregnes av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt, her-

under trygdeavgift. Tilleggsskatt som ilegges i medhold av § 10-2 nr. 2, skal i utgangspunktet beregnes av den samlede skatt som fastsettes ved skjønnsligningen. For skattyter som leverer forhåndsutfyllt selvangivelse og unnlater å levere skjema som omtalt i ligningsloven § 4-6 nr. 1 til annen kommune enn bostedskommunen, er det innført en særordning. Tilleggsskatt skal i disse tilfellene maksimalt beregnes av den skatt som fastsettes for de inntektene som skulle vært oppgitt i skjemaet. Tilleggsskatten skal imidlertid beregnes av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen dersom skattyter kommer gunstigere ut på denne måten.

Formues- og inntektstillegg som gir grunn for å anvende tilleggsskatt, anses å utgjøre den øverste delen av skattyters formue og inntekt, jf. § 10-2 nr. 3.

Skal skattyter svare tilleggsskatt etter forskjellige satser for samme inntektsår, skal skatten som tilleggsskatten skal beregnes av, fordeles forholdsmessig etter størrelsen av den formue og inntekt som de ulike satser skal anvendes for.

Det skal beregnes tilleggsskatt av det skatte- og/eller avgiftsbeløp som er eller kunne ha vært unndratt i vedkommende inntektsår. Dette gjelder i utgangspunktet også i de tilfeller hvor skattyter for senere inntektsår har inntektsført beløp, eller redusert fradragsbeløp, som totalt sett medfører at det ikke er blitt noen skatteunndragelse (tidfestingsfeil). For en nærmere redegjørelse for gjeldende rett ved tidfestingsfeil, vises det til utvalgets forslag til nye administrative sanksjoner, avsnitt 12.2.7.1.

Ilegges skattyter tilleggsskatt for et inntektsår han har underskudd til fremføring, vil konsekvensene bli ulike avhengig av om det ilegges tilleggsskatt etter § 10-2 nr. 1 eller § 10-2 nr. 2. I sistnevnte tilfelle vil det sannsynligvis ikke ilegges tilleggsskatt når underskuddet til fremføring overstiger skjønnsligningen. Dette fordi det da ikke vil foreligge noe beregningsgrunnlag.

#### 4.7.3.6 Satser for tilleggsskatt

Tilleggsskatt skal i alminnelighet beregnes med 30 prosent av beregningsgrunnlaget, jf. § 10-4 nr. 1. Dette gjelder både ved unnlatt levering av selvangivelse mv. og når skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelse, klage mv.

Har skattyter handlet grovt uaktsomt eller forsettlig ved å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger, kan det ilegges tilleggsskatt med inntil 60 prosent av beregningsgrunnlaget, jf. § 10-4 nr. 1

annet punktum. Benyttes slik forhøyet sats skal ligningsmyndighetene velge mellom 45 prosent eller 60 prosent. Valg av sats er avhengig av størrelsen på det unndratte beløpet og graden av skyld. Ved gjentakelse benyttes som hovedregel 60 prosent, jf. Lignings-ABC 2001 side 1010-1011. Tilleggsskatt kan ikke beregnes med forhøyet sats ved unnlatt levering av selvangivelse.

Ligningsmyndighetene må godtgjøre at skyldkravet for bruk av forhøyet sats er oppfylt. Det er skattyters eget forhold som er avgjørende for om skyldkravet skal anses oppfylt. Har skattyter benyttet seg av medhjelper, er det derfor kun når skattyter har utvist grov uaktsomhet eller forsett ved å stole på rådene fra medhjelperen, at skyldvilkåret for å ilegge tilleggsskatt med forhøyet sats anses oppfylt.

Gjelder de uriktige eller ufullstendige opplysningene i selvangivelse mv. poster som er oppgitt ukrevet av tredjemenn etter ligningsloven kapittel 6, er satsen for tilleggsskatt 15 prosent, jf. § 10-4 nr. 1 siste punktum. Begrunnelsen for å bruke redusert sats i disse tilfellene er at muligheten for skatteunndragelse ikke er stor fordi ligningsmyndighetene har fått de aktuelle opplysningene gjennom oppgavene fra tredjemenn. En forutsetning for å bruke redusert sats er derfor at ligningsmyndighetene faktisk har mottatt oppgaven fra tredjemenn og at det riktige formues- eller inntektsbeløp fremgår direkte av oppgaven.

Satsen er også 15 prosent når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over. Om dette sies det i Ot.prp. 29 (1978-79) side 124:

«Den lavere sats på 15 pst. er også ment å skulle brukes dersom ligningsmyndighetene, utenfor de tilfelle hvor det er etablert plikt til å gi kontrolloppgaver uoppfordret, har lett adgang til å kontrollere skattyters opplysninger og kunne rette ligningen, f. eks. gjennom oppgaver fra skattyteren i foregående års selvangivelse.»

Det er et vilkår at opplysningene er lett tilgjengelige ved behandlingen av den konkrete skattyter. Det er ikke tilstrekkelig at opplysningene med lett kan innhentes. Opplysninger som ligger i andre skattyters ligningsoppgaver, er ikke opplysninger som ligningsmyndighetene lett rår over i denne sammenheng.

Etter § 10-4 nr. 2 ilegges tilleggsskatt med halvparten av de satser som er angitt i bestemmelsens nr. 1 første og siste punktum (30 prosent og 15 prosent) når det foreligger unnskyldelige for-

hold som nevnt i unntaksregelen i § 10-3 bokstav b, men hvor disse ikke tilsier at tilleggsskatten helt skal falle bort.

Videre følger det av § 10-4 nr. 3 at tilleggsskatten kan beregnes etter en lavere sats (enn angitt i samme bestemmelse nr. 2, jf. ovenfor), eller sløyfes helt når skattyteren, hans bo eller arvinger frivillig retter eller utfyller tidligere opplysninger slik at det kan beregnes riktig skatt og avgift. Gjelder korreksjonen tidligere inntektsår, er det vanlig å sette satsen til 1 prosent av hensyn til renteberegningen. En forutsetning for at bestemmelsen skal komme til anvendelse, er at de nye opplysningene ikke er fremkalt som følge av kontrolltiltak eller andre opplysninger som ligningsmyndighetene har fått eller kunne ha fått fra andre.

Loven oppstiller ingen øvre beløpsmessig grense for tilleggsskatt, og beløpene kan derfor bli svært høye.

#### 4.7.3.7 Unntak fra tilleggsskatt

I ligningsloven § 10-3 er det fastsatt unntaksbestemmelser som medfører at tilleggsskatt ikke skal ilegges selv om de øvrige vilkår for bruk av tilleggsskatt er oppfylt. Unntaksbestemmelsen i § 10-3 bokstav a relaterer seg kun til de tilfeller hvor det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, mens de øvrige unntakene også gjelder for tilleggsskatt etter § 10-2 nr. 2.

Ligningsloven § 10-3 bokstav a bestemmer at det ikke skal ilegges tilleggsskatt på grunnlag av åpenbare regne- eller skrivefeil i skattyters oppgaver. Om dette uttales det i Ot.prp. nr. 29 (1978-79) side 123:

«For at feilen skal være åpenbar må den være så iøynefallende at ligningsmyndighetene når de gransker oppgavene med alminnelig nøyaktighet, ikke kan unngå å oppdage den. Fritaket gjelder ikke når det ikke foreligger en feilskrift m.v., men «feilen» må antas å være et forsøk på å unndra skatt. Heller ikke gjelder fritaket feil som er gjort i bøker eller dokumenter m.v. som ikke legges fram for ligningsmyndighetene, men danner grunnlag for oppgavene til ligningsmyndighetene.»

Unntaksbestemmelsen om åpenbare regne- eller skrivefeil tolkes restriktivt. Eksempelvis vil ikke det forhold at en skattyter har oppgitt feriepengegrunnlaget i stedet for mottatt lønn i selvangivelsen anses som en åpenbar skrivefeil. Dette er også lagt til grunn i rettspraksis, jf. dom referert i Utv. 1995 side 1002.

I Rt. 1997 side 1117 var ett av spørsmålene om det kunne anses som en åpenbar regne- eller skrivefeil at skattyteren hadde tolket et regnskapsprogram uriktig slik at en inntekt ble oppgitt som en fradragspost i selvangivelsen. Høyesterett la til grunn at lovens unntak for åpenbare regne- eller skrivefeil er lite egnet for en utvidende tolkning, og at en utvidelse til den type forståelsesfeil som her forelå – i motsetning til tekniske feil som bestemmelsen nevner – generelt ikke kan foretas. Høyesterett ga i dommen uttrykk for at det i begrepet åpenbar feil må ligge at ligningsmyndighetene straks må oppdage feilen. Vurderingen må her skje ut fra det store antall selvangivelser ligningsmyndighetene i løpet av få måneder må gå gjennom.

Tilleggsskatt fastsettes heller ikke 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. I Ot.prp. nr. 29 (1978-79) foreslo Finansdepartementet at unntaket bare skulle gjelde når det forelå en annen *særlig* årsak. Under lovbehandlingen i Stortinget ble rekkevidden av den foreslåtte unntaksbestemmelsen utvidet ved at det ikke skulle stilles krav om *særlig* årsak. Samtidig understreket komiteen at ordningen må praktiseres med varsomhet og at tilleggsskatt bare bør ilegges etter en grundig vurdering i nemnda, jf. Innst. O. nr. 44 (1979-80).

Utgangspunktet for unntaksbestemmelsen er at det skal foretas en konkret vurdering i forhold til den enkelte skattyter. Unntaket relatert til sykdom, alderdom og uerfarenhet benyttes kun i de tilfeller hvor dette er den direkte årsaken til forholdet som objektivt sett ville begrunne bruk av tilleggsskatt.

Når det skal avgjøres om skattyters forhold er unnskyldelig, vil kravene til skattyter i en viss grad avhenge av i hvilken utstrekning vedkommende har hatt befatning med økonomisk virksomhet og de forutsetninger han har for å oppfylle de forpliktelser som den aktuelle virksomheten fører med seg. På den annen side er det ikke slik at det fritar for tilleggsskatt dersom skattyteren ikke har satt seg inn i de regler som gjelder for hans virksomhet og som han burde kjenne til, se Ot.prp. nr. 29 (1978-79) side 123.

Det følger av § 10-3 bokstav c at tilleggsskatt for uriktige eller ufullstendige opplysninger ikke skal ilegges når tilleggsskatten i alt vil bli under 400 kroner for det enkelte år.

I forarbeidene til ligningsloven, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978 - 79) side 45, er det gitt uttrykk for at det påligger skattyter å redegjøre for de forhold som har ført til de uriktige eller ufullstendige oppgavene. Dette er begrunnet med at det er skattyter

som kjenner til årsakene og som best kan forklare forholdene. På side 123 er det uttalt følgende om ligningsmyndighetenes plikt til å vurdere om det foreligger unnskyldelige forhold:

«Det er ikke forutsetningen at ligningsmyndighetene skal foreta særlige undersøkelser for å fastslå om det foreligger forhold som kan begrunne fritak for tilleggsskatt, men ligningsmyndighetene bør ta spørsmålet opp til vurdering dersom det er nærliggende grunner til å anta at skattyterens forhold kan være unnskyldelig.»

Selv om ligningsmyndighetene etter loven ikke har noen direkte plikt til å be om at skattyter redegjør for eventuelle unnskyldelige forhold, har Skattedirektoratet i retningslinjer til etaten gitt uttrykk for at det er viktig å oppfordre skattyter til å redegjøre for slike forhold når han varsles om eventuell bruk av tilleggsskatt, jf. Skd. nr. 9/01.

I forarbeidene er det gitt anvisning på at tilleggsskatt kan unntas der det er flere unnskyldelige forhold som hver for seg ikke er av den styrke at de kan begrunne fritak for tilleggsskatt, men hvor forholdene samlet sett kan gjøre det riktig å frita for tilleggsskatt.

Skattyter har en selvstendig aktsomhetsplikt selv om han har valgt å benytte seg av faglig bistand. I flere rettsavgjørelser er skattyter på denne bakgrunn identifisert med hjelperen. Et forhold anses ikke som unnskyldelig for skattyter hvis oppgavene lider av feil som skyldes uaktsomhet fra medhjelpernes side, jf. blant annet Rt. 1997 side 1117 og RG 1999 side 941.

Selv om skattyter ikke er klar over at han har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, kan tilleggsskatt ilegges med mindre forholdet ikke kan legges ham til last. Har skattyter unnlatt å gi opplysninger om et forhold fordi han feilaktig trodde at forholdet ikke medførte skatteplikt, er det i prinsippet ikke grunnlag for å gi unntaksbestemmelsen anvendelse med mindre rettsvillfarelsen anses som unnskyldelig. Etter praksis skal det mye til for at en påstått rettsvillfarelse skal anses unnskyldelig.

#### 4.7.3.8 Saksbehandlingsregler

Før tilleggsskatt ilegges skal skattyter varsles med en passende frist for å uttale seg, jf. § 10–2 nr. 5. Dersom varsel om bruk av tilleggsskatt er unnlatt, kan dette medføre at et vedtak om tilleggsskatt etter omstendighetene blir kjent ugyldig.

Loven stiller ingen formkrav til varsel etter § 10–2 nr. 5. I praksis gis varsel skriftlig, og det

skal formuleres slik at det klart fremgår hva saken gjelder. Varsel om tilleggsskatt må angi hvilke poster dette overveies brukt på, og skattyter bør gjøres kjent med ligningslovens regler om tilleggsskatt, for eksempel ved kopi av de aktuelle paragrafer. I varslene skal skattyter gis rimelig tid til å uttale seg, og det er antatt at fristen bør være minimum 14 dager, jf. Lignings-ABC 2001 side 1159.

Tilleggsskatt kan fastsettes innenfor fristene i § 9–6. Tilleggsskatten kan enten fastsettes samtidig med utligningen av den skatt som den skal beregnes av, eller ved en senere særskilt fastsetting, jf. § 10–2 nr. 6.

Sak om tilleggsskatt avgjøres alltid ved skriftlig vedtak, jf. § 3–11 nr. 1. Vedtaket skal ha en kort begrunnelse, og det skal fremgå at ligningsmyndighetene har vurdert om det foreligger unnskyldelige forhold, jf. Lignings-ABC 2001 side 1015. Det skal fremgå av vedtaket hvilket grunnlag tilleggsskatten er beregnet av, og hvilken sats som er benyttet.

Skattyter har rett til å påklage ligningsmyndighetenes vedtak om å ilegge tilleggsskatt etter de vanlige reglene om klage, jf. avsnitt 4.6.4. Skattyter skal opplyses om klageadgangen i selve vedtaket.

#### 4.7.3.9 Bevisregler

Tilleggsskatt skal i utgangspunktet ilegges når de objektive vilkårene er oppfylt. Ligningsmyndighetene må godtgjøre at skattyter har gitt ufullstendige eller uriktige opplysninger. Dette vil si at det påhviler ligningsmyndighetene å påvise at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt.

Bevisbyrden for at det foreligger unnskyldelige forhold etter § 10–3 bokstav b påligger i utgangspunktet skattyter. Er det nærliggende grunner for ligningsmyndighetene til å anta at skattyters forhold er unnskyldelige, fremgår det imidlertid av Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 123 at ligningsmyndighetene bør ta spørsmålet opp på eget initiativ. Bruk av forhøyet sats forutsetter at ligningsmyndighetene sannsynliggjør at skattyter har handlet grovt uaktsomt eller forsettlig.

Det er i forarbeidene til ligningsloven sagt svært lite om bevisregler og hva som kreves for at kravene til henholdsvis skattyters og ligningsmyndighetenes bevisbyrde kan anses oppfylt. I praksis er det antatt at prinsippet om sannsynlighetsovervekt skal legges til grunn, uavhengig av om bevisbyrden påhviler skattyter eller ligningsmyndighetene. Dette gjelder også ved bruk av forhøyet sats. For ileggelse av tilleggsskatt er det etter gjeldende

praksis følgelig alltid tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt. I denne henseende er det forskjell på tilleggsskatt og straff som idømmes etter ligningsloven §§ 12-1 eller 12-2.

#### 4.7.3.10 Arbeidsgiveravgift

Reglene om tilleggsskatt i ligningsloven §§ 10-2 til 10-4 (kalles i tilknytning til arbeidsgiveravgift for tilleggsavgift) kommer også til anvendelse når en arbeidsgiver ikke har sendt inn årsoppgave for arbeidsgiveravgift, eller når årsoppgaven er uriktig eller ufullstendig, jf. folketrygdloven § 24-4 tredje ledd. For slike vedtak om tilleggsavgift gjelder også saksbehandlingsreglene i ligningsloven kapittel 9 tilsvarende.

Reglene om forsinkelsesavgift i § 10-1er ikke gitt tilsvarende anvendelse for arbeidsgiveravgift, og det kan således ikke ilegges forsinkelsesavgift på grunnlag av for sent levert årsoppgave. Er tilleggsavgift for ikke levert årsoppgave ilagt, må denne frafalles dersom arbeidsgiveren leverer årsoppgaven i forbindelse med klage som realitetsbehandles. Ilegges tilleggsavgift i endringssak, skal det også svares renter i henhold til ligningsloven § 9-10, jf. nærmere om renter i avsnitt 4.7.5.

### 4.7.4 Tvangsmulkt og gebyr for overtredelse av ligningsloven kapittel 6

#### 4.7.4.1 Tvangsmulkt

Ligningsloven kapittel 6 har regler om ulike tredjemenns plikt til ukrevet eller på oppfordring å gi opplysninger av betydning for andres skattemessige forhold, jf. avsnitt 4.3. Ligningsloven § 10-6 gir hjemmel til å ilegge de som ikke oppfyller sine plikter etter kapittel 6, en daglig løpende tvangsmulkt. Slik tvangsmulkt kan ilegges for å fremtvinge enhver oppgave eller adgang til kontrollundersøkelse mv. som kan pålegges etter kapittel 6 og som ikke har betydning for vedkommendes egen ligning.

Kompetansen til å ilegge tvangsmulkt er lagt til Skattedirektoratet, fylkesskattekontoret, for Oslo ligningskontoret, samt sentralskattekontorene. Tvangsmulktens størrelse er ikke angitt i loven, og mulkten kan derfor i utgangspunktet settes til det beløp som vedkommende kontor finner nødvendig for å få den opplysningspliktige til å etterkomme pålegget.

Ligningsloven § 10-6 nr. 2 gir regler om fremgangsmåten ved pålegg om tvangsmulkt til selskap, forening mv. Pålegget skal sendes til styret og hvert medlem i rekommandert brev. De enkelte styremedlemmer er solidarisk ansvarlige for hele

tvangsmulkten. Loven oppstiller ingen formkrav når pålegg om tvangsmulkt rettes til andre enn selskap, forening mv., men det må antas at et slikt pålegg skal rettes til den enkelte i rekommandert brev.

Pålegg om tvangsmulkt kan påklages til Skattedirektoratet innen 3 uker, jf. § 10-6 nr. 3. Fristen løper fra det tidspunkt den opplysningspliktige har mottatt pålegget. Tvangsmulkt tilfaller statskassen og kan inndrives gjennom utpanting, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 7-2 og skattebetalingsloven § 49 nr. 4, jf. nr. 3.

#### 4.7.4.2 Gebyr ved for sent eller ikke innleverte oppgaver

I forbindelse med innføring av reglene om forenklet selvangivelse (i dag forhåndsutfylt selvangivelse), ble det vedtatt nye regler om gebyr for brudd på plikten til å gi oppgaver som nevnt i § 6-16 bokstav c og § 6-13 nr. 3 og for brudd på opplysningsplikten etter § 6-10 nr. 1 og nr. 2. Tilsvarende gjelder for den som ikke leverer utenlandsoppgave etter § 4-4 nr. 3. Reglene om gebyr følger av § 10-8. Gebyr kan ilegges dersom opplysningene ikke er levert innen den frist som er fastsatt for de ulike oppgaver og opplysninger. Gebyret kan kun ilegges dersom oppgavene ikke leveres, eller når oppgavene er så mangelfulle at de må anses som ikke levert. Gebyret skal være et fast beløp per dag for hver oppgave som ikke leveres.

Departementet har gitt forskrifter om utfylling og gjennomføring av bestemmelsen om gebyr i § 10-8. Gebyret er i alminnelighet 10 kroner per dag for hver oppgave som mangler. For utenlandsoppgaver er gebyret 50 kroner per dag for hver oppgave som mangler, mens gebyret er 150 kroner per dag for manglende opplysninger om oppdrags-taker etter § 6-10 og 30 kroner per dag for manglende opplysninger om arbeidstaker etter § 6-10. Det er satt øvre grenser for gebyrenes størrelse. Gebyret påløper og kan kreves inn uten ytterligere varsel. Gebyret ilegges av skatteoppkrever, ligningsmyndighet eller annet offentlig organ som skal motta oppgaven, og et vedtak om gebyr kan påklages til fylkesskattekontoret, Skattedirektoratet eller Riksskattenemnda. Gebyret kan frafalles dersom oppgavegiver godtgjør at feilen skyldes årsaker som han ikke kan lastes for.

#### 4.7.5 Renter

Etter ligningsloven § 9-10 skal det beregnes renter ved alle endringsvedtak når det blir fastsatt tilleggsskatt. Regelen innebærer at dersom det fore-

tas endring ved klagebehandling til skattyters ugunst, og det ilegges tilleggsskatt, så skal det svares renter av merskatten. Renter beregnes for hvert hele kalenderår fra utløpet av året etter inntektsåret (ligningsåret) og til det år vedtaket blir truffet, det vil si for hele kalenderår som ligger mellom ligningsåret og vedtaksåret.

Renteplikten er den samme uavhengig av hvilken sats som er benyttet ved beregningen av tilleggsskatt. Ved summarisk endring etter § 9–9 skal det ikke svares renter selv om det fastsettes tilleggsskatt. På denne bakgrunn vil det være fordelaktig for en skattyter å få endret ligningen ved slik endring. Skattyter har imidlertid ingen rett til å kreve ligningen endret ved summarisk endring.

Rentesatser ved økt skatt eller avgift etter vedtak i endringssak er fastsatt i forskrift ved kgl. res. 15. juni 1994. Rentesatsen er 7 prosent per år.

#### 4.7.6 Straff

##### 4.7.6.1 Innledning

Ligningsloven kapittel 12 har regler om straffbare overtredelser av ligningsloven.

Straffbare overtredelser av ligningsloven er betegnet som skattesvik. I Ot.prp. nr. 21 (1991–92) om endringer i skatteloven m.fl. side 40 er uttrykket beskrevet slik:

«Begrepet «skattesvik» betegner i hovedsak fremsetting av uriktige påstander og opplysninger, eller fortielser, i den hensikt å fremkalle eller utnytte en villfarelse hos adressaten slik at han avgir en viljeserklæring han ellers ikke ville ha avgitt. Begrepet brukes også om unnlatelser til skade for skattekreditorene eller ligningskontrollen.»

Ligningsloven kapittel 12 gjelder også for arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven § 24–4 femte ledd.

##### 4.7.6.2 Skattesvik – § 12–1

I ligningsloven § 12–1 er det angitt fire former for skattesvik. Det er et vilkår for å ilegge straff at gjerningspersonen har handlet forsettlig eller grovt uaktsomt, og skyldgraden har betydning for straffutmålingen. Strafferammen er bøter eller fengsel inntil to år og medvirkeren straffes på samme måte som hovedmannen.

Den som gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstår eller bør forstå at dette kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler, kan straffes etter § 12–1 nr. 1 bokstav a. Uriktige eller ufullstendige opplysninger tolkes i denne sammenheng på samme

måte som det tilsvarende kriteriet i § 10–2 nr. 1. Om dette vises til avsnitt 4.7.3.1. Det er ikke noe krav om at skattekreditorene faktisk har lidt et tap som følge av at det er gitt uriktige eller mangelfulle opplysninger. Opplysningene må være gitt til ligningsmyndighetene. Fullstendig unnlatelse av å gi oppgaver eller opplysninger rammes ikke av dette straffalternativet, men av § 12–1 nr. 1 bokstav d, jf. nedenfor.

Fra rettspraksis kan nevnes Rt. 1994 side 1147 hvor en tidligere ustraffet kvinne ble idømt ubetinget fengsel i 90 dager for å ha unnlatte å gi opplysninger i selvangivelsen om banksertifikater og renter av disse for årene 1986 til 1989. Formuespostene beløp seg samlet til 7 550 000 kroner og inntektspostene beløp seg samlet til 740 000 kroner. Et annet eksempel er Rt. 1993 side 310 hvor en tidligere straffet mann ble idømt ubetinget fengsel i ett år og ni måneder for å ha unnlatte å gi opplysninger om banksertifikater i selvangivelsen. Han ble også dømt for dokumentfalsk etter straffeloven § 182 første ledd 1. straffealternativ ved at han i 44 tilfeller oppga fiktive eller falske navn i forbindelse med kjøp av banksertifikater. Det samlede skattebeløpet som ble unndratt var ca. 1,5 mill. kroner.

Etter § 12–1 nr. 1 bokstav b rammes den som utferdiger uriktig dokument når han forstår eller bør forstå at dokumentet er egnet som legitimasjon for å oppnå skatte- og avgiftsmessige fordeler. Et eksempel på overtredelse av bestemmelsen er at det utferdiges en faktura på varer til kjøperens firma, mens det i realiteten dreier seg om varer til private formål. Det er et vilkår for straff at utstederen av dokumentet forstod eller burde ha forstått at dette var egnet som legitimasjon for å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Straffbarheten er således ikke betinget av at dokumentet faktisk er brukt som legitimasjon overfor skattemyndighetene. Fra rettspraksis kan nevnes Rt. 1993 side 927 der en tidligere ustraffet mann ble idømt ubetinget fengsel i 120 dager for blant annet overtredelse av ligningsloven § 12–3 nr. 2, jf. nr. 1 bokstav b (tilsvarende § 12–1 nr. 1 bokstav b). Vedkommende hadde i entreprenørvirksomhet utferdiget fem falske fakturaer med samlet beløp 322 644 kroner.

Den som overtrer valutareguleringsloven eller bestemmelser gitt i medhold av loven, kan straffes for skattesvik etter § 12–1 nr. 1 bokstav c når han forstod eller burde ha forstått at overtredelsen var egnet som forberedelse til å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Denne bestemmelsen ble i sin tid innført for å styrke skattekontrollen med utenlandstransaksjoner. Det er ikke et vilkår for

straff at lovovertrædelsen faktisk har ført til at det er oppnådd skatte- eller avgiftsmessige fordeler.

Den som på annen måte vesentlig overtrer bestemmelser gitt i eller i medhold av ligningsloven kan straffes for skattesvik etter § 12-1 nr. 1 bokstav d. Etter denne bestemmelsen er det ikke noe vilkår at gjerningspersonen har eller burde ha forstått at handlingen kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Et praktisk eksempel på forhold som rammes av denne bestemmelsen, er at skattyter helt unnlater å gi opplysninger til ligningsmyndighetene.

For at straff skal kunne idømmes må gjerningspersonen i utgangspunktet ha handlet forsettlig eller grovt uaktsomt. I § 12-1 opereres det imidlertid med et dobbelt sett av uaktsomhetsnormer. Om dette er det uttalt følgende i Ot.prp. nr. 21 (1991-92) side 41:

«Utgangspunktet om at det kreves grov uaktsomhet eller forsett for å straffe skattyter, modifieres imidlertid noe. Utkastet § 12-1 nr. 1 inneholder et dobbelt sett av uaktsomhetsnormer. Utgangspunktet er at handlingen eller unnlåtelsen som sådan skal være grovt uaktsom eller forsettlig. Men når det gjelder de mulige virkninger, er det tilstrekkelig at gjerningsmannen forstår eller bør forstå at handlingen er egnet til å oppnå en skatte- eller avgiftsmessig fordel. Med hensyn til egnetheten til å oppnå en slik fordel er det altså tilstrekkelig at simpel uaktsomhet foreligger.»

Bakgrunnen for at det anses tilstrekkelig med simpel uaktsomhet i forhold til hvorvidt handlingen er egnet til å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler, er at det er nærmest utenkelig at en skattyter foretar en av handlingene nevnt i § 12-1 nr. 1 bokstav a, b eller c hvis det ikke er for å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Skulle handlingen mot formodning ha et annet formål, er det antatt at det likevel vil være svært påregnelig for skattyter at handlingen er egnet til å oppnå en slik fordel.

#### 4.7.6.3 Grovt skattesvik – § 12-2

Grovt skattesvik etter § 12-2 straffes med bøter eller fengsel inntil 6 år. Medvirkning straffes på samme måte. Om skattesviket skal anses som grovt, beror på en samlet vurdering av alle rele-

vante omstendigheter. Etter loven skal det særlig legges vekt på om handlingen kan lede til unndragelse av et meget betydelig beløp i skatt eller avgift, om den er utført på en måte som i særlig grad har vanskeliggjort oppdagelsen, om den er utført ved misbruk av stilling eller tillitsforhold eller om det foreligger medvirkning under utøvelse av næring. Oppregningen er ikke ment å være uttømmende. Det avgjørende er om forholdet etter en samlet vurdering må anses som grovt.

Ifølge § 12-2 nr. 4 kommer bestemmelsen om grovt skattesvik også til anvendelse dersom gjerningspersonen har vært uvitende om de forhold som gjør overtrædelsen grov, dersom uvitenheten kan bebreides ham som grovt uaktsomt.

I Rt. 1998 side 442 ble en tidligere ustraffet mann idømt tre års ubetinget fengsel for grov skatteunndragelse. Samlet unndratt skatt beløp seg til ca. 5 mill. kroner.

#### 4.7.6.4 Kort om anmeldelsespraksis

Straffbare overtrædelser av skatte- og avgiftslovgivningen er undergitt offentlig påtale, jf. straffeloven § 77. Påtalemyndigheten vil vanligvis ikke innlede noen straffeforfølgning med mindre det foreligger en anmeldelse fra skatte- og avgiftsmyndighetene. For å få fastlagt en mest mulig ensartet praksis for anmeldelse fra skatteetaten, har Skattedirektoratet fastsatt en instruks om anmeldelse til påtalemyndigheten, Skd. nr. 3/02 av 24. januar 2002.

Det er fylkesskattekontorene, sentralskattekontorene og Oslo likningskontor som har myndighet til å anmelde antatt straffbare overtrædelser av ligningsloven kapittel 12 og folketrygdloven § 24-4 femte ledd (arbeidsgiveravgift) samt brudd på regnskapslovgivningen som avdekkes i forbindelse med skatte- og avgiftssaker. Antatt straffbare overtrædelser av merverdiavgiftsloven § 72 og investeringsavgiftsloven § 7 anmeldes av fylkesskattekontorene. Også Skattedirektoratet foretar anmeldelse når direktoratet finner grunn til det, særlig i saker av stor betydning og i saker hvor flere fylker er berørt.

Det er i første rekke de grove unndragelsessakene som anmeldes, dvs. hvor det dreier seg om unndragelser av betydelige skatte- og avgiftsbeløp og unndragelser som er planmessig gjennomført.

## Kapittel 5

# Reaksjoner etter lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

### 5.1 Innledning

Merverdiavgift er en flerleddsavgift. Avgiften er en omsetningsskatt som rammer forbruk, og det skilles mellom utgående og inngående avgift. Utgående avgift

skal beregnes og betales av avgiftspliktig omsetning og uttak av varer eller tjenester av virksomheten til privat bruk mv. Inngående avgift påløper ved kjøp av varer og tjenester, og kan som hovedregel trekkes fra den utgående avgiften i avgiftsoppgjøret til fylkesskattekontoret.

Innbetaling av merverdiavgift er ikke basert på vedtak av avgiftsmyndighetene, men på at den avgiftspliktige selv fyller ut omsetningsoppgaver og innbetaler skyldige beløp.

Til forskjell fra behandlingen av saker om skatt som følger ligningsloven, kommer forvaltningsloven til anvendelse på den saksbehandlingen som foretas etter merverdiavgiftsloven. Det betyr blant annet at forvaltningslovens bestemmelser om veiledningsplikt, saksbehandlingstid, forhåndsvarsling, begrunnelse og forvaltningens utredningsplikt kommer til anvendelse med mindre annet følger av merverdiavgiftsloven.

### 5.2 Opplysningsplikt

Etter merverdiavgiftsloven § 29 skal avgiftspliktige sende avgiftsmyndighetene oppgaver over beløp som viser samlet omsetning og uttak, omsetning og uttak som det etter §§ 16 og 17 ikke skal betales avgift av, utgående avgift, fradragsberettiget inngående avgift og avregning av utgående og inngående avgift.

Etter § 30 skal oppgaver leveres terminvis. Hver termin omfatter som hovedregel to kalender måneder. Oppgaven må være kommet fram til avgiftsmyndighetene innen en måned og ti dager etter utløpet av hver termin, jf. § 33 første ledd første punktum.

Registreringspliktig næringsdrivende som har liten omsetning, kan levere årsterminoppgave, jf. § 31 a. Årsterminoppgaven må være kommet fram

til avgiftsmyndighetene innen en måned og ti dager etter årets utløp.

Næringsdrivende i jordbruk med binæringer og skogbruk samt fiskere skal som hovedregel levere årsoppgave, jf. §§ 31 og 40. Disse avgiftspliktige skal sende årsoppgaven innen tre måneder og ti dager etter kalenderårets utløp.

Merverdiavgiftsloven §§ 46 og 47 har omfattende regler om plikt til å gi opplysninger til avgiftsmyndighetene under kontroll. Det er straffbart å ikke oppfylle denne opplysningsplikten, jf. merverdiavgiftsloven § 72 annet ledd. Bestemmelsene har ikke vært tolket eller praktisert med noen begrensning for de tilfeller myndighetene vurderer å illegge tilleggsavgift.

### 5.3 Avgiftsforhøyelse

Når omsetningsoppgave ikke er innkommet i rett tid eller i foreskrevet form, kan utgående avgift for vedkommende termin forhøyes, jf. § 54 første ledd. Selv om oppgave er innkommet i rett tid og i foreskrevet form, kan utgående avgift forhøyes for inntil de tre siste terminer når registrerte og dokumenterte regnskapsopplysninger mv. på forlangende ikke er lagt fram, utlevert eller sendt inn, jf. § 54 annet ledd. Avgiften kan også forhøyes i de tilfeller hvor avgiftsmyndighetene har gitt pålegg om å innrette registreringen og dokumentasjonen av regnskapsopplysningene i samsvar med gjeldende regnskapslovgivning og pålegget ikke er etterkommet innen en fastsatt frist, jf. § 54 tredje ledd.

Avgiftsmyndighetene er fritatt fra plikten til å sende forhåndsvarsel ved vedtak om avgiftsforhøyelse etter § 54 første og annet ledd, jf. fjerde ledd.

Etter ordlyden i § 54 skal avgiften forhøyes dersom en oppgave ikke har innkommet til rett tid og/eller i foreskrevet form (objektiv vurdering). I praksis er imidlertid de samme begrensninger (subjektive forhold) som ved forsinkelsesavgift ved for sent innlevert selvangivelse innfortolket. Dette betyr at avgiften ikke forhøyes hvis det foreligger forhold som nevnt i ligningsloven § 10–1 nr. 3.

Avgiftsforhøyelsen beregnes med grunnlag i utgående avgift. Utgående avgift kan forhøyes med inntil 3 prosent av avgiftsbeløpet. Avgiften kan ikke forhøyes med mindre enn 250 kroner eller med mer enn 5 000 kroner. Selv når utgående avgift i den forsinkede oppgaven utgjør 0 kroner kan avgiften forhøyes med 250 kroner.

## 5.4 Tilleggsavgift

### 5.4.1 Hovedregel

Etter merverdiavgiftsloven § 73 første ledd kan det ilegges tilleggsavgift med inntil 100 prosent ved overtredelse av merverdiavgiftsloven med tilhørende forskrifter.

Tilleggsavgift kan bare ilegges i forbindelse med fastsettelse av avgift etter skjønn, jf. § 55, og i endringssak, jf. § 56. Tilleggsavgift kan således ikke anvendes når det er foretatt avgiftsforhøyelse etter § 54.

Tilleggsavgift kan ilegges ved forsettlig eller uaktsom overtredelse av §§ 55 og 56 med tilhørende forskrifter. Sempel uaktsomhet er tilstrekkelig. Det er likevel ikke tilsiktet at det skal ilegges tilleggsavgift ved enhver grad av utvist uaktsomhet. Avgiftsmyndighetene må i hvert tilfelle vurdere om den avgiftspliktiges handling er så klanderverdig at en sanksjon i form av tilleggsavgift er på sin plass.

Det er et vilkår for illeggelse av tilleggsavgift at statskassen er eller kunne ha vært unndratt avgift.

Etter § 73 annet ledd svarer den avgiftspliktige for medhjelperes, ektefelles og barns handlinger. Det er således ikke ansvarsbefriende at bokføringen er overlatt til en regnskapsfører, eller at handlingen er begått av ansatte i den avgiftspliktiges virksomhet. Det er tilstrekkelig at de subjektive vilkår for å anvende tilleggsavgift foreligger hos den som har utført den handling eller unnlattelse som gir grunnlag for illeggelse av avgiften.

Fastsettelse kan foretas inntil 10 år etter utløpet av vedkommende termin, jf. § 73 første ledd annet punktum.

### 5.4.2 Beregningsgrunnlag og satser

Beregningsgrunnlaget for tilleggsavgift er det beløp som er fastsatt etter § 55 (skjønnsfastsettelse) eller § 56 (endringssak).

Skattedirektoratet har utarbeidet retningslinjer for illeggelse av tilleggsavgift. I retningslinjene gis det en nedre og en øvre grense for hvilke prosent-

satser som skal anvendes i de ulike tilfellene. Ved ordinære overtredelser som unnlatt bokført omsetning, unnlatt avgiftsberegning ved uttak til privat bruk, uriktig fradragsføring og lignende, ilegges tilleggsavgift med fra 30 til 50 prosent. Foreligger det ikke formildende eller skjerpende omstendigheter skal det ilegges tilleggsavgift innen de angitte grenser. Det er kun i helt ekstraordinære tilfeller at tilleggsavgift beregnes med mer enn 50 prosent. Ved spesielt unnskyldelige omstendigheter gis det anvisning på at tilleggsavgiften settes ned eller helt unnlates. Videre gis det i retningslinjene uttrykk for at avgiftspliktige som synes å ha anstrengt seg for å legge opp en formelt og materielt korrekt avgiftsberegning, har krav på en viss forståelse fra avgiftsmyndighetenes side dersom det oppdages små feil i regnskapene som må karakteriseres som uaktsomme.

### 5.4.3 Straffebestemmelser

Den som forsettlig gir uriktig eller ufullstendig opplysning i omsetningsoppgave eller i annen oppgave eller forklaring til avgiftsmyndighetene, og derved unndrar avgift eller oppnår uberettiget tilbakebetaling av avgift, straffes som for bedrageri etter straffeloven §§ 270 og 271, jf. merverdiavgiftsloven § 72 nr. 1. Strafferammen for bedrageri (§ 270) er bøter eller fengsel inntil 3 år, og for grovt bedrageri (§ 271) fengsel inntil 6 år. Bøter kan anvendes sammen med fengsel.

Etter merverdiavgiftsloven § 72 nr. 2 er det straffbart å unnlate å la seg registrere etter bestemmelsene i kapittel VII, eller å sende omsetningsoppgave etter bestemmelsene i kapittel VIII eller kapittel X, eller overtre regnskaps- eller dokumentasjonsbestemmelsene i kapittel XI eller bestemmelsene om opplysningsplikt i kapittel XII. Det samme gjelder for overtredelse av forskrift gitt i medhold av disse bestemmelsene, eller forskrifter om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger gitt i medhold av merverdiavgiftsloven.

Ved forsettlig overtredelse som nevnt i § 72 nr. 2 er straffen bøter eller fengsel inntil 3 måneder. Har hensikten vært å unndra avgift eller å oppnå uberettiget tilbakebetaling av avgift kan fengsel inntil 3 år idømmes og bot kan anvendes sammen med fengselsstraffen. For uaktsom overtredelse av § 72 er straffen bøter, jf. § 72 nr. 4. Etter § 72 nr. 5 gjelder bestemmelsene i § 72 for så vidt ikke overtredelsen rammes av strengere straffebestemmelser.

## Kapittel 6

# Reaksjoner etter lov 10. juni 1966 nr. 5 om toll og annet regelverk

### 6.1 Innledning

Ved inn- og utførsel av varer skal det svares toll og avgifter til statskassen i samsvar med tolltariffens innledende bestemmelser (tib), jf. tib § 1. I de fleste tilfeller baserer innbetalingen seg på selvdeklarasjon fra vareeier eller en annen som opptrer på vedkommendes vegne. For at bestemmelsene skal kunne håndheves er vareeier og andre pålagt en opplysningsplikt i flere sammenhenger. Opplysningsplikten er regulert i en rekke bestemmelser.

Forvaltningsloven gjelder for den saksbehandling som foretas etter tolloven, jf. forvaltningsloven § 1. Dette betyr at forvaltningslovens bestemmelser om veiledningsplikt, saksbehandlingstid, forhåndsvarsling, begrunnelse og forvaltningens utredningsplikt kommer til anvendelse med mindre annet følger av tolloven.

### 6.2 Opplysningsplikt

Etter tolloven § 22 plikter føreren av et transportmiddel som er kommet fra utlandet til innenriks sted, i samsvar med gjeldende forskrifter å snarest mulig melde fra til tollvesenet om ankomsten. Vedkommende plikter å legge fram dokumenter og gi de opplysninger som til enhver tid kan kreves etter gjeldende forskrifter. På tilsvarende måte plikter føreren av et transportmiddel å melde fra om avreisen i samsvar med gjeldende forskrifter før transportmiddelet forlater tollområdet, jf. § 28. Etter § 24 plikter enhver som bringer varer til eller fra tollområdet å oppgi eller legge varene fram for tollvesenet til kontroll når det kreves etter gjeldende forskrifter. Tolloven § 32 pålegger den som vil disponere over en vare som ikke er tollekspedert, å legge fram for tollvesenet en søknad med tilhørende opplysninger (tolldeklarasjon). Enhver som vil utføre en vare fra tollområdet, plikter når det kreves etter gjeldende forskrifter å melde fra om det til tollvesenet, jf. § 38. Vareeier og andre er også pålagt opplysningsplikt etter andre bestemmelser.

### 6.3 Tilleggstoll og tilleggsavgift

#### 6.3.1 Hovedregel

Tilleggstoll kan ilegges med hjemmel i tolloven § 69. Merverdiavgiftsloven § 64 annet punktum gir tolloven § 69 tilsvarende anvendelse for merverdiavgift ved innførsel. Det som sies om tilleggstoll nedenfor vil således også gjelde for ileggelse av tilleggsavgift i tilknytning til merverdiavgift ved innførsel.

Etter tolloven § 69 kan vareeier eller den som har hatt omsorg for varen, eller representert ham overfor tollvesenet, ilegges tilleggstoll med inntil 60 prosent dersom vedkommende overtrer tolloven med tilhørende forskrifter, eller det i forbindelse med tollekspedering er unnlatt å gi pliktige opplysninger, eller det er gitt uriktige opplysninger.

Tilleggstoll eller tilleggsavgift kan ilegges ved uaktsom eller forsettlig overtredelse. På samme måte som for tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven, er det et vilkår for ileggelse av tilleggstoll etter § 69 at statskassen er eller kunne ha vært unndratt toll eller merverdiavgift ved innførselen.

#### 6.3.2 Beregningsgrunnlag og satser

Tilleggstoll skal beregnes med grunnlag i den toll som er eller kunne ha vært unndratt.

Det kan ilegges tilleggstoll med inntil 60 prosent. Toll- og avgiftsdirektoratet har utarbeidet retningslinjer for ileggelse av tilleggstoll. Etter retningslinjene bør intervallene for tillegg være 5 prosent (5 prosent, 10 prosent, 15 prosent osv.). Ved avgjørelsen av tilleggets størrelse må det foretas en skjønnsmessig helhetsvurdering av alle sakens omstendigheter, herunder forholdets grovhet og eventuelle formildende og/eller skjerpende omstendigheter. Det følger av retningslinjene at det i utgangspunktet bør ilegges tilleggstoll med en sats inntil 30 prosent dersom det foreligger uaktsomhet. Foreligger det grov uaktsomhet eller

forsett bør tillegget i utgangspunktet ligge i området 30 prosent til 60 prosent.

#### 6.4 Straffebestemmelser

Tolloven kapittel X har bestemmelser om straff ved overtredelse av loven.

Strafferammene varierer fra bøter til bøter og fengsel inntil 2 år, avhengig av overtredelsens karakter og grovhet, samt graden av skyld. Forsøk straffes på samme måte som fullbyrdet overtredelse.

#### 6.5 Ileggelse av tilleggsavgift og straff etter annet regelverk

Også annet regelverk enn ovennevnte har bestemmelser om tilleggsavgift. Ved overtredelse av særavgiftsloven og tilhørende forskrifter, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, lov om tilvirkning og omdestillasjon av sprit, brennevin og isopropanol og om beskatning av sprit, brennevin, vin, fruktvin, mjød og isopropanol, dokumentavgiftsloven, kringkastingsloven og lov om importavgift og råvareprisutjevning ved eksport for produkter fremstilt ved bearbeidelse av jordbruksråvarer kan det ilegges en tilleggsavgift.

Skyldkravet varierer noe i de ulike lovene, men i hovedsak kan tilleggsavgift ilegges dersom det er utvist uaktsomhet eller forsett. Beregningsgrunn-

lag og satser varierer også. Eksempelvis skal tilleggsavgiften ved overtredelse av særavgiftsloven beregnes med grunnlag i det beløp som er eller kunne ha vært unndratt. I utgangspunktet skal tilleggsavgiften beregnes til det dobbelte av det unndratte avgiftsbeløpet, mens det i gjentakelsestilfelle kan ilegges en tilleggsavgift tilsvarende det firedobbelte av det unndratte avgiftsbeløpet. I praksis er bestemmelsene tolket slik at det ved første gangs overtredelse er anledning til å ilegge tilleggsavgift med opp til 100 prosent, mens det i gjentakelsestilfeller kan ilegges tilleggsavgift med opp til 300 prosent. Også ved overtredelse av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, spritloven og dokumentavgiftsloven ilegges tilleggsavgift med opp til 100 prosent ved første gangs overtredelse og med opp til 300 prosent ved gjentakelse.

Flertallet (med unntak av dokumentavgiftsloven) av de ovennevnte lover har i tillegg til bestemmelsene om tilleggsavgift egne straffebestemmelser. Etter disse bestemmelsene er det straffbart å overtre bestemmelser i loven eller tilhørende forskrifter. Uaktsomhet er som hovedregel tilstrekkelig for straffansvar. Strafferammene varierer fra bøter (særavgiftsloven, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven og lov om tilvirkning og omdestillasjon av sprit, brennevin og isopropanol og om beskatning av sprit, brennevin, vin, fruktvin, mjød og isopropanol) til bøter eller fengsel i 6 måneder (kringkastingsloven og lov om importavgift og råvareprisutjevning ved eksport for produkter fremstilt ved bearbeidelse av jordbruksråvarer).

## Kapittel 7

### Statistikk

#### 7.1 Innledning

Utvalget gir i dette kapitlet en oversikt over hvor mange skattytere som er ilagt forsinkelsesavgift og tilleggsskatt de siste tre årene, og hvor mye dette utgjør totalt. Tallene er hentet fra Skattedirektoratets pressemelding av 3. desember 2002 vedrørende ligningen for inntektsåret 2001, hvor også tallene for inntektsårene 1999 til 2001 presenteres. Tilsvarende tall er ikke offentliggjort for tidligere inntektsår. I avsnitt 7.4 gis det en oversikt over antall anmeldelser for brudd på ligningsloven for årene 1992 til 2000.

#### 7.2 Forsinkelsesavgift

##### 7.2.1 Etterskuddspliktige skattytere

Antall etterskuddspliktige skattytere (aksjeselskaper m.m.) i 2001 var 158 000. For inntektsårene 2000 og 1999 var antallet henholdsvis 156 000 og 148 000. Tabell 7.1 nedenfor viser antall etterskuddspliktige skattytere som ble ilagt forsinkelsesavgift etter ligningsloven § 10-1 for forsinket levering av selvangivelsen disse årene, og hvor mye den samlede avgiften utgjorde i kroner.

Tabell 7.1 viser at andelen av de etterskuddspliktige skattyterne som ble ilagt forsinkelsesavgift, økte til det dobbelte fra 1999 til 2000, for deretter å synke noe i 2001.

##### 7.2.2 Forskuddspliktige skattytere

Antall forskuddspliktige skattytere, dvs. lønnstakere, pensjonister og personlig næringsdrivende, i inntektsåret 2001 var totalt 3 459 000. Antallet for inntektsårene 2000 og 1999 var henholdsvis

Tabell 7.1

Inntektsår	2001	2000	1999
Antall selskap	13 906	17 214	8 413
Beløp i mill. kroner	21,9	36,8	14,9
I prosent av selskapene	8,8	11	5,7

Tabell 7.2

Inntektsår	2001	2000	1999
Antall skattytere	27 134	30 300	22 178
Beløp i mill. kroner	42,4	48,1	33,6
I prosent av skattyterne	0,8	0,9	0,6

3 446 000 og 3 423 000. Tabell 7.2 viser antall forskuddspliktige skattytere som ble ilagt forsinkelsesavgift disse årene, og hvor mye den samlede avgiften utgjorde i kroner.

Tabell 7.2 viser at andelen skattytere som ble ilagt forsinkelsesavgift økte litt fra 1999 til 2000. Andelen forskuddspliktige skattytere som ble ilagt forsinkelsesavgift disse tre årene, er betydelig lavere enn andelen etterskuddspliktige skattytere, jf. ovenfor.

#### 7.3 Tilleggsskatt

##### 7.3.1 Etterskuddspliktige skattytere

Tabell 7.3 viser antall etterskuddspliktige skattytere som ble ilagt tilleggsskatt ved ligningen for inntektsårene 1999 til 2001, og hvor mye dette utgjorde i kroner.

Tallene viser at antall selskap som ble ilagt tilleggsskatt, økte noe fra 1999 til 2001, mens det samlede beløpet økte med nesten det dobbelte i denne perioden.

Ved henvendelse til Skattedirektoratet har utvalget mottatt opplysninger om hvordan antall skattytere og beløp fordeler seg på de to gruppene tilleggsskatt, dvs. tilleggsskatt etter § 10-2 nr. 1 for

Tabell 7.3

Inntektsår	2001	2000	1999
Antall selskap	3 880	3 559	3 153
Beløp i mill. kroner	131,6	103,2	72,7
I prosent av selskapene	2,5	2,3	2

Tabell 7.4

Inntektsår	2001	2000	1999
§ 10–2 nr. 1 antall selskap	133	169	112
Beløp i mill. kroner	43,3	44,8	16,5
§ 10–2 nr. 2 antall	3 747	3 390	3 041
Beløp i mill. kroner	88,4	54,5	56,2

uriktige eller ufullstendige opplysninger og tilleggsskatt etter § 10–2 nr. 2 for unnlatt levering av selvangivelse mv. Som tallene i tabell 7.4 viser er det kun et fåtall etterskuddspliktige skattytere som ilegges tilleggsskatt for uriktige eller ufullstendige opplysninger under ligningsbehandlingen.

### 7.3.2 Forskuddspliktige skattytere

Tabell 7.5 viser antall forskuddspliktige skattytere som ble ilagt tilleggsskatt for inntektsårene 1999 til 2001, og hvor mye dette utgjorde.

Tall som utvalget har mottatt fra Skattedirektoratet, viser hvordan antallet skattytere og de totale beløpene fordeler seg på tilleggsskatt for uriktige eller ufullstendige opplysninger etter § 10–2 nr. 1 og tilleggsskatt for unnlatt levering av selvangi-

Tabell 7.5

Inntektsår	2001	2000	1999
Antall skattytere	28 446	29 180	28 237
Beløp i mill. kroner	519,1	534	509,5
I prosent av skattyterne	0,8	0,8	0,8

velse mv. etter § 10–2 nr. 2 for inntektsårene 1996 til 2000. Tallene er à jour per 31. oktober 2002 og omfatter således også endringssaker.

Tallene i tabell 7.6 viser at antall skattytere som er ilagt tilleggsskatt for uriktige eller ufullstendige opplysninger er redusert betraktelig fra 1996 til 2000, mens antallet skattytere som er ilagt tilleggsskatt for ikke å ha levert selvangivelse har økt betydelig.

## 7.4 Anmeldelser

Utvalget har ved henvendelse til Skattedirektoratet mottatt opplysninger om hvor mange skattytere som i årene 1992 til 2000 ble anmeldt til politiet for overtredelse av ligningsloven. Tallene fremgår av tabell 7.7.

Tabell 7.6

Inntektsår	2000	1999	1998	1997	1996
§ 10–2 nr. 1 Antall	8 101	8 670	8 609	14 646	15 857
Beløp i mill. kroner	67,3	88	92,9	121,2	123,1
§ 10–2 nr. 2 Antall	19 196	18 447	14 869	13 461	11 883
Beløp i mill. kroner	376	336,5	260,5	216	182

Tabell 7.7

År	2000	1999	1998	1997	1996	1995	1994	1993	1992
Antall	1 128	934	805	820	658	1 043	683	929	730

## Kapittel 8

# Utenlandsk rett

### 8.1 Innledning

I dette kapitlet gjøres det rede for sanksjonssystemet i enkelte andre land. Opplysningene er innhentet gjennom henvendelser til myndighetene i de respektive land. Utvalget har også benyttet seg av SOU 2001: 25 om skattetillegg m.m. For Sverige og Nederlands vedkommende er det i tillegg innhentet opplysninger ved at representanter fra skattemyndighetene i Sverige og Nederland har deltatt på ett av utvalgets møter.

Som det fremgår nedenfor har samtlige land som det er innhentet opplysninger fra, et strafferettslig sanksjonssystem mot overtredelser av skattelovgivningen. I tillegg har disse landene med unntak av Danmark et system med administrative sanksjoner. Det nærmere innholdet i de enkelte sanksjonssystemene, og forholdet mellom det administrative og det strafferettslige sanksjonssystemet er imidlertid ulikt fra land til land.

### 8.2 Sverige

Sverige har et system hvor det mot overtredelser av skattelovgivningen kan reageres med både administrativ ileggelse av tilleggsskatt og forsinkelesavgift, samt med strafferettslig forfølgning.

Det nåværende svenske systemet med administrativ ileggelse av tilleggsskatt er for tiden under revisjon. En komité la i februar 2001 fram SOU 2001:25 hvor det foreslås flere endringer i gjeldende rett. Det forelå ikke noe lovendringsforslag ved årsskiftet 2002/2003.

Slik systemet er i dag ilegges tilleggsskatt i tre ulike situasjoner. Tilleggsskatt ilegges for det første dersom skattyter på noen annen måte enn muntlig gir en uriktig opplysning. Med uriktig opplysning forstås både at skattyter positivt har gitt en uriktig opplysning, og at skattyter har unnlatt å gi en opplysning som er av betydning for ligningen. Har skattyter redegjort for de faktiske forhold, men gjort en feilaktig bedømmelse av den rettslige betydningen, er det ikke hjemmel for å ilegge tilleggsskatt.

Når skattyter har gitt uriktige opplysninger skal tilleggsskatt som hovedregel ilegges med 40 prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt. I visse tilfeller kan tilleggsskatten beregnes med lavere proSENTsats. Dersom den uriktige opplysningen rettes eller kunne blitt rettet på bakgrunn av kontrollmateriale som normalt er tilgjengelig for skattemyndighetene, og som faktisk var tilgjengelig for myndighetene innen utgangen av november i ligningsåret skal det beregnes tilleggsskatt med 20 prosent. Har den uriktige opplysningen ført til en tidfestingsfeil skal tilleggsskatten beregnes med 10 prosent.

Tilleggsskatt ilegges for det andre dersom de opplysninger skattyter har gitt fravikes gjennom skjønnsligning. Tilleggsskatten skal som hovedregel beregnes med 40 prosent. Lavere proSENTsats kan imidlertid anvendes avhengig av de konkrete omstendighetene. Tilleggsskatt på dette grunnlag beregnes av differansen mellom den skatten skattyter ilegges ved skjønnsligningen og den skatten vedkommende ellers ville blitt ilagt.

Tilleggsskatt ilegges for det tredje dersom skjønnsligning finner sted som følge av at selvangivelse ikke er levert, forutsatt at skattyter har fått tilsendt et pålegg om å levere selvangivelse. Tilleggsskatten beregnes med 40 prosent av differansen mellom skatten som skattyter ilegges som følge av skjønnsligningen, og skatten som skulle vært ilagt etter opplysninger som skattyter har gitt på annen måte enn muntlig. Ilagt tilleggsskatt frafalles dersom selvangivelse leveres innen utgangen av året etter ileggelsen. Tidsfristen kan forlenges dersom skattyter kan sannsynliggjøre at ileggelsen av tilleggsskatt ikke har blitt meddelt vedkommende innen en viss angitt tid.

I følgende fire situasjoner skal det ikke ilegges tilleggsskatt: Ved retting av åpenbare regne- eller skrivefeil som fremgår av selvangivelsen eller noen annen opplysning som skattyter ikke har gitt muntlig, ved retting av uriktige opplysninger vedrørende inntekt av arbeid eller kapital, dersom rettingen er gjort eller kunne vært gjort med grunnlag i kontrollopplysninger som skal avgis frivillig, og som var tilgjengelige for skattemyndighetene innen utgangen av november måned i ligningsåret,

når avviket gjelder bedømmelsen av et krav og ikke faktiske opplysninger, og når skattyter frivillig retter en uriktig opplysning.

Ilagt tilleggsskatt skal ettergis i tre situasjoner. Skattemyndighetene skal vurdere om vilkårene er oppfylt selv om skattyter ikke har fremsatt krav om ettergivelse. Tilleggsskatt skal ettergis dersom feilen eller unnlåtelsen kan antas å ha en slik sammenheng med skattyters alder, sykdom, manglende erfaring eller lignende forhold at den fremstår som unnskyldelig. Videre skal tilleggsskatt ettergis dersom feilen eller unnlåtelsen fremstår som unnskyldelig som følge av opplysningens art eller noen annen særskilt omstendighet. Tilleggsskatt skal også ettergis dersom innkreving fremstår som åpenbart urimelig. I tillegg kan tilleggsskatt ettergis når det beløpet som kunne vært unndratt som følge av feilen eller unnlåtelsen, er ubetydelig.

Dersom selvangivelsen leveres for sent skal skattyter ilegges forsinkelsesavgift. Forsinkelsesavgift skal også ilegges dersom skattyter leverer selvangivelse i rett tid, men den er så mangelfull at den åpenbart ikke er egnet for å legges til grunn for ligningen. De administrative sanksjonene kan overprøves av domstolene.

Skattebrottslagen inneholder straffebestemmelser for overtredelse av skattelovgivningen. Med fengsel inntil to år straffes den som på annen måte enn muntlig, forsettlig gir uriktige opplysninger til myndighetene eller unnlater å levere selvangivelse eller andre pliktige opplysninger dersom dette kunne ført til unndragelse av skatt. Er overtredelsen ubetydelig er straffen bøter. Er overtredelsen derimot grov er straffen fra seks måneder til seks års fengsel. Ved grov uaktsomhet er strafferammen bøter eller fengsel inntil ett år.

### 8.3 Danmark

Danmark har ikke noe system med illeggelse av administrative sanksjoner i de tilfellene skattyter gir uriktige opplysninger eller overtrer skattelovgivningen på annen måte. De overtredelser av skattelovgivningen som sanksjoneres, er straffbare handlinger etter nasjonal rett. Sanksjonene kan kun gjøres gjeldende mot skattytere som har opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt. Den som med det forsett å unndra skatt, gir uriktige eller villedende opplysninger straffes for skattesvik med bøter eller fengsel inntil 2 år. Har skattyter utvist grov uaktsomhet er straffen bøter. Er skattesviket av særlig grov karakter utvides strafferammen til fengsel inntil 4 år.

I utgangspunktet avgjør domstolene alle saker om straff for overtredelse av skattelovgivningen. Dersom overtredelsen ikke vil medføre høyere straff enn bøter, kan saken imidlertid avsluttes administrativt ved at skattemyndighetene ilegger en bot, uten at politi, påtalemyndighet og domstoler involveres.

Ved den administrative behandlingen er det ingen offentlighet, og straffen anmerkes ikke i bøte- eller strafferegisteret.

Et vilkår for denne forenklete behandlingen er at skattyter erklærer seg skyldig i overtredelsen, og godtar å betale den administrativt fastsatte boten innen en nærmere fastsatt frist. Vedtas ikke bøteforelegget, sendes saken til politiet som anmodes om å bringe saken inn for domstolene.

Den administrative ileggelsen av bøter for overtredelser av skattelovgivningen ligner det norske foreleggsinstituttet. Årlig ilegger de danske skattemyndighetene ca. 1 000 bøter for overtredelser av skattelovgivningen, mens ca. 200 saker blir behandlet av domstolene. For en nærmere redegjørelse for det danske systemet vises det til avsnitt 10.3.1.

### 8.4 Finland

Finland har både et administrativt sanksjonssystem og et strafferettslig sanksjonssystem mot overtredelser av skattelovgivningen. Samme overtredelse kan medføre både en administrativ og en strafferettslig sanksjon.

Dersom det er en mindre mangel eller feil i selvangivelsen, i en annen oppgave som skal leveres for å oppfylle oppgaveplikten, eller i en annen opplysning eller dokument som skattyter har gitt, og skattyter ikke har fulgt en oppfordring om å avhjelpe mangelen eller feilen, kan skattyter administrativt ilegges tilleggsskatt på inntil 1 000 mark (Utvalget har ikke innhentet opplysninger om tilleggsskattens størrelse i Euro). Samme reaksjon kan ilegges dersom skattyter uten gyldig grunn har levert en oppgave, opplysning eller dokument for sent.

Dersom skattyter har levert selvangivelse eller annen pliktig oppgave med vesentlige mangler eller feil, eller først leverer dem etter oppfordring kan skattyter ilegges tilleggsskatt på inntil 5 000 mark.

Har skattyter bevisst eller grovt uaktsomt levert en vesentlig uriktig selvangivelse eller annen pliktig oppgave skal det ilegges en tilleggsskatt på 5 til 30 prosent av inntekten som ikke er oppgitt, og 0,5 til 1 prosent av formuen som ikke er

oppgitt. Det samme gjelder dersom skattyter ikke leverer en oppgave. Tilleggsskatten skal i disse tilfellene være minst 5 000 mark med mindre særlige grunner tilsier at det gjøres unntak. Det er gitt detaljerte retningslinjer om hvordan reglene skal praktiseres.

Straffeloven har bestemmelser for overtredelse av skattelovgivningen. De ulike skattelovene inneholder i tillegg hjemler for å idømme bøter for en del overtredelser som ikke har noen direkte betydning for skattefastsettelsen.

Den som i forbindelse med ligningen gir myndighetene en uriktig opplysning som påvirker skattefastsettelsen, eller som i forbindelse med ligningen unnlater å opplyse om forhold som påvirker skattefastsettelsen kan dømmes for skattebedrageri. Det samme gjelder den som i den hensikt å unndra skatt unnlater å oppfylle plikter som vedkommende er pålagt i forbindelse med ligningen, og som har betydning for fastsettelsen av skatten. Den som på annen måte forårsaker eller forsøker å forårsake at ingen, eller for lav skatt fastsettes, eller at skatt urettmessig tilbakebetales dømmes også for skattebedrageri. Straffen for skattebedrageri er bøter eller fengsel inntil 2 år.

Dersom det ved skattebedrageriet er tilstrebet betydelig økonomisk vinning, eller overtredelsen er begått særlig planmessig kan forholdet straffes som grovt skattebedrageri med fengsel inntil 4 år.

Dersom skattebedrageriet er av mindre alvorlig karakter skal gjerningsmannen dømmes til bøter for mindre skattebedrageri.

Det er en viss sammenheng mellom det administrative og det strafferettslige sanksjonssystemet. Straffeforfølgning for mindre skattebedrageri kan unnlates dersom den administrative reaksjonen anses å være en tilstrekkelig reaksjon. I tillegg kan domstolene i straffesaken legge vekt på ilagt tilleggsskatt som en formildende omstendighet ved straffeutmålingen.

## 8.5 Nederland

Nederland har både administrative og strafferettslige sanksjoner ved overtredelser av skattelovgivningen. Nye lovbestemmelser trådte i kraft 1. januar 1998. Formålet med lovrevisjonen var blant annet å sikre at lovverket tilfredsstillende krav som følger av Den europeiske menneskerettskonvensjon. Bruk av administrative sanksjoner utelukker straffeforfølgning for samme forhold, og straffeforfølgning utelukker bruk av administrative sanksjoner.

De administrative sanksjoner er inndelt i to kategorier. Begge sanksjonstyper kan ilegges av skattemyndighetene. Anvendelsesområdet for den ene kategorien er de mer beskjedne overtredelsene, for eksempel unnlattelse av å levere selvangivelse. For illeggelse av denne administrative sanksjonen er det i utgangspunktet tilstrekkelig at nærmere angitte objektive vilkår er oppfylt. For slike overtredelser kan skattemyndighetene ilegge sanksjoner i form av faste beløp, fra 2 500 gylden til maksimum 10 000 gylden (utvalget har ikke innhentet opplysninger om beløpenes størrelse i Euro). Ved førstegangsovertredelser ilegges en beløpsmessig beskjedne sanksjon. Ved gjentakelse øker beløpet inntil maksimumsbeløpet er nådd. Dersom skattyter godtgjør at vedkommende ikke er å bebreide kan forholdet imidlertid ikke sanksjoneres.

Den andre kategorien administrative sanksjoner rammer de mer alvorligere overtredelser. I tillegg til at nærmere angitte objektive vilkår må være oppfylt, kreves det også at skattyter har handlet subjektivt klanderverdig. Tilleggsskatt kan da ilegges med 25 prosent, 50 prosent eller 100 prosent av det skattebeløp som er unndratt, avhengig av handlingens objektive grovhet og graden av skyld. Hovedregelen er at tilleggsskatt ilegges med 25 prosent ved grov uaktsomhet og med 50 prosent ved forsettlig overtredelse. Ved gjentakelse eller andre skjerpene omstendigheter kan satsene økes til henholdsvis 50 prosent og 100 prosent.

De administrative reaksjonene kan bringes inn for domstolene, som kan prøve vedtaket i sin helhet.

Nærmere angitte overtredelser av skattelovgivningen er straffesanksjonert. Straffebestemmelser finnes både i skattelovgivningen og i den alminnelige straffelov. Tiltalespørsmålet avgjøres av påtalemyndigheten. Strafferammen varierer fra bøter til fengsel, avhengig av handlingens grovhet.

Det er i utgangspunktet forskjellige saksbehandlingsregler for illeggelse av administrative sanksjoner og straff. Ved den lovrevisjon som ble iverksatt i 1998, ble det gitt nye regler for den administrative saksbehandlingen. Formålet var å øke rettssikkerheten for skattyterne, og en del av saksbehandlingsreglene er langt på vei sammenfallende for de to sanksjonssystemene. Fra det tidspunkt skattyter har grunn til å regne med at han vil bli ilagt en administrativ sanksjon har han ikke lengre noen plikt til å gi opplysninger i forhold til spørsmålet om illeggelse av sanksjoner. Denne begrensningen i opplysningsplikten gjelder ikke i forholdet til skatten.

## 8.6 Frankrike

Frankrike har både administrative og strafferettslige sanksjoner mot overtredelser av skattelovgivningen. Bestemmelsene er nedfelt i hovedloven på skatteområdet (Code général des impôts). Ved lovendring i 1987 ble systemet noe forenklet, men det administrative sanksjonssystemet anses fortsatt som komplisert. Sanksjonssystemet innebærer at samme overtredelse kan sanksjoneres både med straff og en administrativ sanksjon.

De administrative sanksjonene kan inndeles i to kategorier: sanksjoner mot for sen eller unnlatt levering av selvangivelse og sanksjoner mot brudd på opplysningsplikten ved innlevering av selvangivelse. Sanksjonssystemet kjennetegnes – ut over et komplisert lovverk – av at det fungerer med stor grad av automatikk når det er konstatert at vilkårene er oppfylt. Sanksjonene ilegges av skattemyndighetene.

Administrative sanksjoner kan bestå av faste gebyr og tilleggsskatt. Disse sanksjonene ilegges etter ulike proSENTsats og lovbestemte intervaller, avhengig av type skatt og hva slags sanksjon det er tale om, samt overtredelsens karakter og alvor. Hovedregelen er at overtredelsen sanksjoneres når de lovbestemte vilkår er oppfylt, men dette utgangspunktet kan fravikes.

Tilleggsskatt ilegges med 10 prosent, 40 prosent eller 80 prosent av unndratt skatt. Satsen på 10 prosent benyttes i utgangspunktet når skattyter ikke leverer pliktig selvangivelse innen de lovbestemte frister, men økes dersom oppgavene heller ikke leveres innen den nye fristen som settes av skattemyndighetene. Dersom det er gitt ufullstendige eller uriktige opplysninger ilegges tilleggsskatt i utgangspunktet med 40 prosent dersom skattyter ikke har vært i god tro. Har skattyter forsettlig gitt ufullstendige eller uriktige opplysninger for å oppnå skattefordeler kan tilleggsskatt med 80 prosent ilegges. Det er skattemyndighetene som har bevisbyrden for at skattyter ikke har handlet i god tro. For ilegging av tilleggsskatt med 80 prosent må særskilte saksbehandlingsregler som hovedregel følges.

Tilleggsskatt ilegges ikke dersom avviket mellom oppgitt og fastsatt inntekt utgjør under 5 til 10 prosent av skattyters samlede skattbare inntekter. Dette gjelder i prinsippet uavhengig av om skattyter har vært i god eller ond tro.

Tilleggsskatt må ilegges med de satser som er angitt i loven for de ulike kategorier av overtredel-

ser. Skattyter kan imidlertid søke om ettergivelse eller nedsettelse av den ilagte sanksjonen dersom det viser seg å være urimelig tyngende å betale.

Administrativt ilagte sanksjoner kan i prinsippet prøves av domstolene. Prøvelsesretten omfatter imidlertid ikke sanksjonens størrelse.

Ved overtredelser av skattelovgivningen kan skattyter, når nærmere lovbestemte vilkår er oppfylt, straffes for skattebedrageri. Strafferammen for skattebedrageri er bøter og fengsel inntil fem år. For øvrige straffesanksjonerte overtredelser av skattelovgivningen sondres det mellom simple og grove overtredelser. Sondringen har betydning både for straffart og strafferamme.

Forbudet mot gjentatt straffeforfølgning er i fransk rett ikke gitt konstitusjonell status. Forfatningsdomstolen har inntatt det standpunkt at administrative sanksjoner kan kombineres med en strafferettslig sanksjon. Hovedbegrunnelsen synes å være at sanksjonene anses å være av ulik natur og ha ulikt formål.

## 8.7 England

England har både administrative og strafferettslige sanksjoner ved overtredelser av skattelovgivningen. Bruk av administrative sanksjoner utelukker straffeforfølgning for samme forhold, og straffeforfølgning utelukker bruk av administrative sanksjoner.

Skattyter kan ilegges en administrativ sanksjon dersom han unnlater å levere selvangivelse eller annen informasjon som skattelovgivningen pålegger ham å levere. Ved levering av uriktig selvangivelse, regnskap eller lignende kan skattyter også ilegges en administrativ sanksjon.

Både forsettlig og uaktsom overtredelse gir grunnlag for ilegging av administrative sanksjoner. Selv om skattyter i utgangspunktet ikke er å bebreide for en uriktig selvangivelse skal det ilegges en administrativ sanksjon dersom feilen ikke blir rettet innen rimelig tid etter at vedkommende ble klar over feilen.

Ved unnlattelse av å levere selvangivelse eller annen informasjon som skattelovgivningen krever, ilegges sanksjonen med faste beløp. Dersom skattyter har levert uriktig selvangivelse er sanksjonens størrelse avhengig av skattens størrelse.

Overtredelser av skattelovgivningen straffes i hovedsak etter den alminnelige straffelovs bestemmelser om bedrageri/svik.

## Kapittel 9

# Tilleggsskatt og menneskerettigheter

### 9.1 Innledning

Høyesterett har i flere avgjørelser de siste årene behandlet spørsmål om tilleggsskatt, straff og menneskerettigheter. I mandatet er utvalget bedt om å utrede forholdet mellom tilleggsskatt og straff i lys av denne rettsutviklingen.

Menneskerettskonvensjonene oppstiller en lang rekke krav som må oppfylles i saker om tilleggsskatt, ikke minst når det gjelder prosessuelle garantier for skattyter. De konkrete problemstillingene som drøftes i dette kapitlet er valgt ut med bakgrunn i problemstillinger som har vært oppe i praksis, dvs. i saker for Den europeiske menneskerettsdomstol, Norsk Høyesterett, utenlandske domstoler og i forvaltningen. På en del punkter har det ikke vært mulig å gi noe sikkert svar på de problemstillinger som drøftes. Dette er en uunngåelig konsekvens av at ordlyden i konvensjonene ofte er vag, og at rettspraksis ikke alltid gir noen klar veiledning. Videre vil den stadige utvikling av konvensjonsvernet skape en generell usikkerhet når det gjelder rettighetenes innhold. Det er derfor ikke mulig, en gang for alle, å angi den riktige løsningen på de spørsmål som kan oppstå under konvensjonene.

#### 9.1.1 Kort om Den europeiske menneskerettskonvensjon

Europarådets konvensjon 4. november 1950 om beskyttelse av menneskerettighetene og grunnleggende friheter ble ratifisert av Norge 15. januar 1952 etter at Stortingets samtykke var innhentet, jf. St. prp. nr. 83 (1951), og trådte i kraft 3. september 1953. Konvensjonen omtales oftest som Den europeiske menneskerettskonvensjon, heretter forkortet til EMK. Andre konvensjoner av betydning for Norge er FN-konvensjonen om sivile og politiske rettigheter, heretter forkortet til SP, og FN-konvensjonen om økonomiske, sosiale og kulturelle rettigheter, forkortet til ØSK, begge konvensjoner av 16. desember 1966. SP ble ratifisert av Norge i 1971 og trådte i kraft 2. mars 1976. Det er to tilleggsprotokoller til konvensjonen, som begge er ratifisert av Norge. ØSK trådte i kraft 3. januar 1976.

EMK beskytter retten til liv (artikkel 2) og forbyr tortur og umenneskelig eller nedverdiggende behandling eller straff (artikkel 3) og slaveri (artikkel 4). Videre garanterer den frihet og personlig sikkerhet, blant annet ved å angi uttømmende i hvilke tilfelle det er adgang til å foreta frihetsberøvelse (artikkel 5). Konvensjonen fastslår retten til en rettferdig rettergang innen rimelig tid (artikkel 6), og den forbyr å gi straffelover tilbakevirkende kraft (artikkel 7). Den knesetter retten til respekt for familielivet og privatlivets fred (artikkel 8), religionsfrihet (artikkel 9), ytringsfrihet (artikkel 10), forsamlings- og foreningsfrihet (artikkel 11) og rett til å inngå ekteskap (artikkel 12). Ved lov kan det foretas innskrenkninger i enkelte rettigheter (se nr. 2 i artikkel 8 til 11), men bare i den grad det er nødvendig i et demokratisk samfunn for å ivareta nærmere angitte formål.

Staten plikter å sikre konvensjonens rettigheter overfor enhver innenfor sitt myndighetsområde (artikkel 1), uten diskriminering (artikkel 14), likevel slik at utenlandske statsborgeres politiske aktivitet kan begrenses (artikkel 16).

Den som mener å ha vært utsatt for et konvensjonsbrudd, skal ha en effektiv prøvingsrett for nasjonal myndighet (artikkel 13). Konvensjonens rettigheter skal ikke kunne benyttes til å motarbeide de samme rettigheter (artikkel 17), og hjemlene for innskrenkning av rettighetene må ikke brukes i strid med formålet (artikkel 18).

Konvensjonen oppstiller minstekrav (artikkel 53). Når det er strengt nødvendig på grunn av nødstilstand, kan dens beskyttelse settes til side (artikkel 15). Dette gjelder likevel ikke retten til liv og forbudet mot tortur, slaveri og tilbakevirkende straffelover (artikkel 15 nr. 2).

Det internasjonale tilsyn med hvordan statene overholder sine folkerettslige forpliktelser etter konvensjonen og de ratifiserte protokoller, utøves av Den europeiske menneskerettsdomstolen i Strasbourg, heretter forkortet til EMD. Håndhevingen skjer i første rekke ved behandling av klagesaker fra individer som mener at de er eller har vært ofre for konvensjonskrenkelser. Konvensjonen kan også håndheves gjennom statsklage. Dessuten kan Europarådets generalsekretær inn-

hente rapporter fra statene om hvordan de oppfyller konvensjonsrettighetene.

### 9.1.2 Konvensjonens stilling i norsk rett

Ved lov 21. mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven) ble menneskerettskonvensjonen, som endret ved ellefte protokoll av 11. mai 1994, og tilleggsprotokoller inkorporert i norsk lovgivning. De inkorporerte tilleggsprotokollene er

- Protokoll 20. mars 1952
- Fjerde protokoll 16. desember 1963 om beskyttelse av visse menneskerettigheter og friheter som ikke allerede omfattes av konvensjonen og av første tilleggsprotokoll til konvensjonen
- Sjette protokoll 28. april 1983 om opphevelse av dødsstraff
- Syvende protokoll 22. november 1984

Ved menneskerettsloven ble også De forente nasjoners internasjonale konvensjon 16. desember 1966 om økonomiske, sosiale og kulturelle rettigheter og De forente nasjoners internasjonale konvensjon 16. desember 1966 om sivile og politiske rettigheter med tilleggsprotokoller inkorporert i norsk lovgivning.

Forarbeider til loven er i første rekke:

- NOU 1993:18 *Lovgivning om menneskerettigheter*
- Ot.prp. nr. 3 (1998–99) *Om lov om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven)*
- Innst. O. nr. 51 (1998–99) *Innstilling frå justiskomiteen om lov om styrking av menneskerettene si stilling i norsk rett (menneskerettsloven)*

Formålet med menneskerettsloven er å styrke menneskerettighetenes stilling i norsk rett, jf. § 1. Ifølge forarbeidene skal loven bidra til å redusere den usikkerhet som i noen grad har hersket om menneskerettskonvensjoners rettslige stilling, øke kunnskapen om konvensjonene og signalisere menneskerettighetenes viktige plass i norsk retts- og samfunnsliv.

I henhold til lovens § 2 skal de inkorporerte konvensjonene gjelde som norsk lov i den utstrekning de er bindende for Norge. Dette innebærer at konvensjonsbestemmelsene i sin opprinnelige språkdrakt gjelder som lov i den utstrekning det ikke er tatt forbehold mot dem. Også menneskerettskonvensjoner som ikke er inkorporert, skal anses som tungtveiende rettskilder, og det er også grunn til å vise slike konvensjoner større oppmerksomhet enn tidligere, se Justisdepartementets

rundskriv G-45/99 31. mai 1999 om menneskerettsloven.

Menneskerettsloven § 3 fastslår at bestemmelsene i de inkorporerte konvensjoner og protokoller ved motstrid skal gå foran bestemmelser i annen lovgivning. Hvorvidt det foreligger motstrid beror på en tolkning av både konvensjonsbestemmelsen og den aktuelle lovbestemmelsen. Justisdepartementet har i forarbeidene til menneskerettsloven, Ot.prp. nr. 3 (1998–99) side 66 flg., gitt en generell redegjørelse for hvordan de inkorporerte menneskerettskonvensjonene skal tolkes.

### 9.1.3 Kort om tolkning av konvensjonen

Utgangspunktet for tolkningen er de tolkningsprinsipper som er nedfelt i Wien-konvensjonen om traktatretten 23. mai 1969, artikkel 31 til 33. Konvensjonen er ikke ratifisert av Norge, men det er antatt at disse prinsippene i det vesentlige kodifiserer gjeldende ulovfestet folkerett.

Menneskerettskonvensjonen er utarbeidet på engelsk og fransk, og begge tekstene er like autoritative. Er det forskjell på tekstene, skal den teksten gjelde som oppfyller konvensjonens formål på en best mulig måte, jf. Wien-konvensjonen artikkel 33. Som følge av inkorporasjonen er konvensjonen norsk lov i sin autentiske språkdrakt, jf. Ot.prp. nr. 3 (1998–99) side 21 første spalte. Det er derfor konvensjonens ordlyd på originalspråket som er avgjørende.

Som i norsk rett er ordlyden det naturlige utgangspunktet for tolkningen, jf. Wien-konvensjonen artikkel 31. Ordlyden skal i utgangspunktet tolkes i den naturlige meningen av ordet, men kan gis en spesiell mening hvis det blir fastslått at dette var konvensjonens intensjon.

Et viktig tolkningsprinsipp er at konvensjonen må ses på som en helhet. En bestemmelse må derfor tolkes slik at det ikke oppstår konflikt med en annen bestemmelse i konvensjonen, for eksempel slik at en annen bestemmelse blir overflødig eller meningsløs. De ulike bestemmelsene bør tolkes slik at konvensjonen som helhet får et rimelig innhold, se Danelius, Hans (1997): *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis* Norstedts Juridik AB side 57.

I praksis legger konvensjonsorganene liten vekt på konvensjonens forarbeider ved fastlegging av rettighetenes innhold. Dette skyldes at menneskerettskonvensjonene er og skal være levende og dynamiske instrumenter og derfor tolkes i lys av samfunnsutviklingen og forandringene i rettsoppfatningen i konvensjonsstatene. EMD har i en rekke dommer gitt uttrykk for at den ser på konvensjonen som «*a living instrument which must be*

*interpreted in the light of the present day conditions», jf. Tyrer. En slik dynamisk tolkning av konvensjonen vil derfor kunne medføre at den tolkning som var riktig da konvensjonen ble vedtatt, kan være endret i løpet av årene. En følge av dette er at Domstolen ikke er strengt bundet av sine tidligere tolkninger og derfor kan avvike fra disse dersom tungtveiende grunner taler for det.*

For at konvensjonen skal etablere et felles beskyttelsesnivå for alle konvensjonsstatene, må den tolkes slik at den får det samme materielle innhold for alle statene. Flere av konvensjonens begreper skal derfor gis en autonom betydning og ikke nødvendigvis tolkes i samsvar med det innhold nasjonal rett gir dem.

Et annet viktig tolkningsprinsipp som er utviklet gjennom EMDs praksis, er det såkalte proporsjonalitetsprinsippet. I prinsippet ligger et krav om at staten skal velge en mindre inngripende form for begrensning i en rettighet enn en mer inngripende, og at inngrepets styrke skal stå i rimelig forhold til hva som skal oppnås. Prinsippet kommer særlig til anvendelse ved tolkningen av artiklene 8 til 11 (retten til respekt for privat- og familieliv, religionsfrihet, ytringsfrihet og forsamlings- og foreningsfrihet) som tillater inngrep i individets rettigheter når det er nødvendig for å beskytte visse viktige interesser. Et eksempel på at Domstolen har anvendt proporsjonalitetsprinsippet ved tolkningen av EMK artikkel 6 og kravet til rettfærdig rettergang er i *Saunders*, som gjelder forbudet mot selvinkriminering. Domstolen vurderte der spørsmålet om allmennhetens interesse i å oppklare en type bedragerisaker og straffe de ansvarlige rettfærdiggjorde at det grunnleggende prinsippet om rettfærdig rettergang ble fraveket.

Avgjørelser fra EMD vil ha en virkning ut over den konkrete sak som er til avgjørelse. Domstolens tolkning av konvensjonen vil ikke bare ha virkning i forhold til den innklagede stat som er forpliktet til å innrette seg etter dommen, jf. artikkel 46. Som et utgangspunkt må det antas at konvensjonene er bindende for alle konvensjonspartene med det innhold konvensjonsorganene har fastslått, se Aall, Jørgen (1995): *Rettergang og menneskerettigheter*, Universitetsforlaget Oslo side 42.

Høyesterett har i flere dommer vurdert forholdet mellom norske rettsregler og inkorporerte folkerettslige regler. I Rt. 1994 side 610 (*Bølgepapp*) uttalte retten at dersom en norsk domstol skal kunne tilsidesette en norsk rettsregel på grunnlag av en inkorporert folkerettslig regel, «*må den avvikende regel som kan bygges på folkerettslige kilder, fremtre som tilstrekkelig klar og entydig*», og at dette særlig gjelder «*dersom det blir tale om å endre en*

*rettsstilstand som bygger på klar og innarbeidet norsk lovgivning eller praksis.*»

Forholdet mellom en inkorporert folkerettslig regel og annen norsk rettsregel ble også berørt i Rt. 1999 side 961 (*Rest-Jugoslavia*).

I Rt. 2000 side 996, heretter kalt *plenumsdom 2000*, gir Høyesterett en prinsipiell avklaring på spørsmålet om hvorledes norske domstoler skal tolke EMK. Det sentrale innhold i Høyesteretts retningslinjer for tolkninger er oppsummert i Rt. 2001 side 1006 (*KRL-fagsaken*):

«Når det er konstatert at en konvensjonsbestemmelse gir den enkelte konkrete rettigheter, må det tas stilling til forholdet mellom bestemmelsen(e) i konvensjonen og norsk rett. Dersom tolkningsresultatet som følger av en inkorporert konvensjon framstår som rimelig klart, medfører forrangsbestemmelsen i menneskerettsloven § 3 at norske domstoler uten videre må anvende konvensjonsbestemmelsen selv om norsk lovgivning og praksis blir satt til side, jf. Rt-2000–996. I de tilfeller resultatet av tolkingen ikke framstår som rimelig klart, må norske domstoler foreta en selvstendig tolking av den enkelte bestemmelse i konvensjonen, jf. Rt-2000–996, Rt-2001–85 og Høyesteretts dom 23. mars 2001 i sak 2000/793 (HR-2000–00793). Ved denne tolking av EMK må domstolen anvende de samme prinsipper for tolking som EMD og forholde seg til konvensjonsteksten og denne domstols avgjørelser. Norske domstoler kan bygge på formålsbetraktninger og andre reelle hensyn, men skal i alminnelighet ikke bygge inn sikkerhetsmarginer for å hindre at Norge dømmes for konvensjonsbrudd. De verdiprioriteringer som ligger til grunn for norsk lov og rettspraksis, kan trekkes inn innen rammen av den metode EMD benytter. I samsvar med alminnelig prejudikatlære må det ved behandling av menneskerettighetsdomstolens avgjørelser legges vekt på hvor parallelle saksforholdene er.»

I *plenumsdom 2000* er det i tillegg fremhevet at domstolenes adgang til å vektlegge norske verdiprioriteringer særlig gjelder dersom den norske lovgiver har vurdert forholdet til EMK og lagt til grunn at det ikke foreligger motstrid. Ved at norske domstoler ved avveiningen av ulike interesser eller verdier kan bygge på verdiprioriteringer som ligger til grunn for norsk lovgivning og rettsoppfatning, vil norske domstoler kunne inngå i et spill med EMD og bidra til å påvirke EMDs praksis. For norske domstoler vil dessuten hensynet til ikke å legge unødvendige bånd på lovgivningsmyndigheten være viktig. Demokratihensyn – hensynet til ikke å forrykke den tradisjonelle balansen

mellom domstoler og lovgiver – tilsier at norske domstoler ikke bør være like dynamiske i sin fortolkning av EMK som EMD. Disse uttalelsene bør leses i lys av EMDs praksis, som gir flere eksempler på at tolkningen påvirkes av reelle hensyn av betydning for medlemsstatene. Fra praksis vedrørende tilleggsskatt, kan nevnes at EMD i *Bend-enoun* tolket EMK artikkel 6 innskrenkende ved at det ble åpnet for at tilleggsskatt kan ilegges administrativt i første instans, se avsnitt 46 i dommen. Begrunnelsen for dette er det sterke praktiske behov som gjør seg gjeldende, jf. også *Öztürk*, avsnitt 56. I sakene *Janosevic* og *Västberga Taxi* fant EMD at det ikke er i strid med uskyldspresumsjonen at tilleggsskatten blir ilagt på objektivt grunnlag og at skattyter har bevisbyrden for eksistensen av unnskyldningsgrunner. I denne sammenheng ble det uttrykkelig vist til statens sterke finansielle interesser i skatteforhold. Videre vises det til at et skattesystem som hovedsakelig baseres på opplysninger fra skattyter ikke ville fungere tilfredsstillende uten noen form for sanksjon mot uriktige eller ufullstendige opplysninger. Domstolen uttaler at det store antallet selvangivelser som avgis hvert år sammenholdt med hensynet til å sikre en forutberegnelig og enhetlig anvendelse av slike regler, utvilsomt krever at sanksjonene blir ilagt på grunnlag av standardiserte regler, jf. *Janosevic*, avsnitt 103 og *Västberga Taxi*, avsnitt 116.

Dersom det foreligger slike sterke reelle grunner som tilsier en bestemt løsning på et spørsmål innenfor det området som konvensjonen dekker, kan det altså være grunn til å anta at EMD vil legge vekt på dette ved tolkning av EMK. Det må først og fremst være lovgivers oppgave å vurdere om slike reelle hensyn av betydning for staten bør være avgjørende for tolkningen av EMK. Dersom svaret på dette er bekreftende synes det å følge av retningslinjene i *plenumsdom 2000* at domstolene normalt bør respektere dette.

## 9.2 EMK artikkel 6

### 9.2.1 Generelt

Artikkel 6 i EMK gjelder retten til en rettferdig rettergang i visse typer sivile saker og i straffesaker. De generelle grunnprinsipper for domstolsbehandlingen slås fast i artikkel 6 nr. 1, og bestemmelsen garanterer enhver retten til adgang til domstolene og en rettssikker prosess. Retten til adgang til domstolene kommer ikke direkte til uttrykk i bestemmelsen, men en slik rett er innfortolket i konvensjonen av konvensjonsorganene og kom-

met til uttrykk blant annet i *Golder*. Domstolen uttaler her (avsnitt 36):

«The Court thus reaches the conclusion, without needing to resort to «*supplementary means of interpretation*» as envisaged at Article 32 of the Vienna Convention, that Article 6 para. 1 (art. 6–1) secures to everyone the right to have any claim relating to his civil rights and obligations brought before a court or tribunal.»

I artikkel 6 nr. 2 fastslås at den siktede skal antas uskyldig inntil skyld er bevist etter loven, en såkalt uskyldspresumpsjon, og i artikkel 6 nr. 3 presiseres visse minimumsrettigheter i straffesaker. Oppregningen av minimumsrettighetene er ikke uttømmende, da den suppleres av det generelle prinsippet om rettferdig rettergang i første ledd.

Artikkel 6 er sentral i forhold til ulike problemstillinger knyttet til tilleggsskatt. Bestemmelsen refereres derfor i sin helhet i norsk offisiell oversettelse:

#### Artikkel 6. Retten til en rettferdig rettergang

1. For å få avgjort sine borgerlige rettigheter og plikter eller en straffesiktelse mot seg, har enhver rett til en rettferdig og offentlig rettergang innen rimelig tid ved en uavhengig og upartisk domstol opprettet ved lov. Dommen skal avsis offentlig, men pressen og offentligheten kan bli utelukket fra hele eller deler av rettsforhandlingene av hensyn til moralen, den offentlige orden eller den nasjonale sikkerhet i et demokratisk samfunn, når hensynet til ungdom eller partenes privatliv krever det, eller i den utstrekning det etter rettens mening er strengt nødvendig under spesielle omstendigheter der offentlighet ville skade rettferdighetens interesser.

2. Enhver som blir siktet for en straffbar handling, skal antas uskyldig inntil skyld er bevist etter loven.

3. Enhver som blir siktet for en straffbar handling, skal ha følgende minsterrettigheter:

- a. å bli underrettet straks, i et språk han forstår og i enkeltheter, om innholdet i og grunnen til siktelsen mot ham;
- b. å få tilstrekkelig tid og muligheter til å forberede sitt forsvar;
- c. å forsvare seg personlig eller med rettslig bistand etter eget valg eller, dersom han ikke har tilstrekkelige midler til å betale for rettslig bistand, å motta den vederlagsfritt når dette kreves i rettferdighetens interesse;
- d. å avhøre eller la avhøre vitner som blir ført mot ham, og få innkalt og avhørt vitner på hans vegne under samme vilkår som vitner ført mot ham;

- e. å ha vederlagsfri bistand av en tolk hvis han ikke kan forstå eller tale det språk som blir brukt i retten.

Utvalget finner det også hensiktsmessig å gjengi hele artikkel 6 i den engelske versjonen:

*Article 6. Right to a fair trial*

1. In the determination of his civil rights and obligations or of any criminal charge against him, everyone is entitled to a fair and public hearing within a reasonable time by an independent and impartial tribunal established by law. Judgement shall be pronounced publicly but the press and public may be excluded from all or part of the trial in the interests of morals, public order or national security in a democratic society, where the interests of juveniles or the protection of the private life of the parties so require, or to the extent strictly necessary in the opinion of the court in special circumstances where publicity would prejudice the interests of justice.

2. Everyone charged with a criminal offence shall be presumed innocent until proved guilty according to law.

3. Everyone charged with a criminal offence has the following minimum rights:

- a. to be informed promptly, in a language which he understands and in detail, of the nature and cause of the accusation against him;
- b. to have adequate time and facilities for the preparation of his defence;
- c. to defend himself in person or through legal assistance of his own choosing or, if he has not a sufficient means to pay for legal assistance, to be given it free when the interests of justice so require;
- d. to examine or have examined witnesses against him and to obtain the attendance and examination of witnesses on his behalf under the same conditions as witnesses against him;
- e. to have the free assistance of an interpreter if he cannot understand or speak the language used in court.

### 9.2.2 Anvendelsesområdet for artikkel 6

Artikkel 6 nr. 1 gjelder ved avgjørelsen av en sak vedrørende borgerlige rettigheter og plikter eller en straffesiktelse. Begrepet borgerlige rettigheter og plikter er autonomt og avhenger ikke av nasjonale definisjoner. Det er ikke den borgerlige rettigheten som sådan som er garantert ved konvensjonen, men at de borgerlige rettigheter som følger av intern rett, skal kunne prøves og avgjøres av nasjo-

nale domstoler i overensstemmelse med garantiene i artikkel 6, jf. Aall 1995: side 94.

Det følger av langvarig og fast praksis fra den tidligere Kommisjonen at saker om borgernes skatteforpliktelser faller utenfor anvendelsesområdet til artikkel 6. At slike saker ikke er ansett å gjelde borgerlige rettigheter og plikter ble bekreftet i *Ferrazzini* (storkammer) der Domstolen uttaler (avsnitt 29):

«It considers that tax disputes fall outside the scope of civil rights and obligations, despite the pecuniary effects they necessarily produce for the taxpayer.»

Som uttrykket borgerlige rettigheter og plikter, skal også begrepet straffesiktelse («*criminal charge*») tolkes autonomt. Konvensjonsstatene står fritt til gjennom lov å gjøre en hvilken som helst klanderverdig handling straffbar, og artikkel 6 kommer da til anvendelse. Derimot kan ikke statene unngå at artikkelen får anvendelse ved å gjøre en handling til en administrativ eller disiplinær forseelse.

Betydningen av begrepet «-siktelse» («*charged*») ligger først og fremst i å bestemme fra hvilket tidspunkt vernet etter artikkel 6, eller deler av det, trer i virksomhet. Det ble tidlig slått fast at begrepet må forstås «*within the meaning of the Convention*» og således tolkes autonomt, uavhengig av nasjonale begreper som mistanke, formelle siktelser eller tiltaler. Et viktig bidrag til hvordan begrepet skal tolkes er *Deweer*. Deweer som drev en dagligvareforretning, var ansett å ha brutt visse bestemmelser om prissetting. For å unngå stenging av forretningen og en straffesak aksepterte han et forlikstilbud fra myndighetene om å innbetale et beløp. Han var verken formelt tiltalt eller siktet i saken, og heller ikke gitt noen underretning om forestående straffeforfølgning. EMD kom likevel til at Deweer var å anse som siktet i konvensjonens forstand fordi «*the situation of the suspect has been substantially affected*.» Aall 1995: side 108 tolker EMDs praksis dithen at det avgjørende er hvor inngripende og direkte vedkommendes situasjon er påvirket som følge av etterforskningen, og han trekker den konklusjonen at terskelen ikke har vært høy for at rettighetene etter artikkel 6 utløses.

De generelle kriteriene for avgjørelsen av om det foreligger en straffesiktelse, ble første gang trukket opp i *Engel*. Hvorvidt sanksjoner er straff i konvensjonens forstand, avgjøres etter tre generelle kriterier. Disse er den nasjonale klassifisering, overtredelsens karakter og sanksjonens innhold og alvor. Kriteriene er i utgangspunktet alternative og ikke kumulative, men EMD har i sin

praksis også vurdert dem samlet dersom de vurdert hver for seg har etterlatt tvil om artikkel 6 kommer til anvendelse. Dette kommer til uttrykk blant annet i *Garyfallou* der Domstolen uttaler (avsnitt 33):

«In this respect, the Court recalls that these criteria are alternative and not cumulative ones: for Article 6 to apply by virtue of the words «*criminal charge*», it suffices that the offence in question should by its nature be «*criminal*» by the point of view of the Convention, or should have made the person concerned liable to a sanction which, in its nature and degree of severity, belongs in general to the «*criminal*» sphere (...). This does not exclude that a cumulative approach may be adopted where the separate analysis of each criterion does not make it possible to reach a clear conclusion as to the existence of a «*criminal charge*» (...).»

#### – Den nasjonale klassifisering

Den nasjonale lovgivning om når en person er å anse som strafferettslig anklaget, er bare relevant som et utgangspunkt. Når nasjonale regler eller rettsavgjørelser har fastslått at en administrativt ilagt sanksjon er straff, har EMD som regel funnet den nasjonale karakteristikk avgjørende. Derimot har den nasjonale karakteristikk ikke vært avgjørende for anvendelsen av artikkel 6 når en sanksjon ikke er å anse som straff etter nasjonal rett. I *Öztürk* kom EMD til at å klassifisere sanksjonene som administrative gebyrer ikke kunne være avgjørende i forhold til konvensjonen. Begrepsbetegnelsen var ikke avgjørende, man måtte se på innholdet.

#### – Overtredelsens karakter

Praksis viser at det er to faktorer som er avgjørende for EMD ved vurderingen av overtredelsens karakter. Den første er rekkevidden til den bestemmelsen som er overtrådt, dvs. om bestemmelsen er av generell karakter og gjelder alle borgere eller kun retter seg mot en særskilt gruppe med en spesiell status, slik som ofte er tilfelle i disiplinæraker.

Den andre faktoren er formålet med bestemmelsen. Er formålet å avskrekke og avstraffe og ikke å kompensere for en skade, er handlingen etter sin natur strafferettslig. Dette ble slått fast i *Öztürk* og senere bekreftet blant annet i saken *Lutz* som også gjaldt avkriminaliserte trafikkforseelser.

Det at en handling fremstår som bagatellmessig, vil som regel ikke medføre at forholdet faller

utenfor anvendelsesområdet for artikkel 6. EMD uttalte i *Öztürk* at det ikke er noe som tyder på at en straffesiktelse i henhold til konvensjonen forutsetter en viss grad av alvor.

Hvordan handlingen klassifiseres i andre stater kan ha en viss betydning. I *Öztürk* uttalte Domstolen at den trafikkforseelse som *Öztürk* hadde gjort seg skyldig i, var ansett å være av strafferettslig natur i et stort antall av konvensjonsstatene.

#### – Sanksjonens innhold og alvor

Med sanksjonens innhold menes hva den består i, dvs. om det gjelder en frihetsberøvelse eller en økonomisk reaksjon eller annen type rettsfølge. Adgangen til å anvende subsidiær fengselsstraff har ikke vært ansett som noe avgjørende moment ved EMDs bedømmelse av hva som er en straffeanklage etter artikkel 6 nr. 1.

En type rettsfølge som av EMD ikke er ansett som en straffeanklage, er tilbakekall av skjenkebevilling. I *Tre Traktører AB* mente Domstolen at selv om tiltaket måtte anses som inngripende og var knyttet til bevillingsinnehaverens oppførsel, hadde det ikke strafferettslig karakter. Det fremtredende trekk var ikke det avstraffende, men at bevillingsinnehaveren ikke lenger var egnet til å selge alkoholholdige drikkevarer.

Det er først og fremst når det gjelder de kortvarige frihetsberøvelser, disiplinære frihetsberøvelser og bøter at det kan være tvil om sanksjonen har et slikt alvor at den blir å regne som «*criminal*» i henhold til artikkel 6. I *Engel* ble sanksjonens alvor avgjørende ved vurderingen av om artikkelen kom til anvendelse. En av de fem personene som saken gjaldt, risikerte bare en sanksjon som innebar begrenset bevegelsesfrihet en kort periode, mens en annen ikke risikerte lengre straff enn to dagers frihetsberøvelse som allerede var utholdt. På grunn av sanksjonenes lite alvorlige karakter, kom Domstolen til at anklagene mot disse to ikke kunne anses som strafferettslige. Derimot ble anklagene mot de tre øvrige personene ansett som straffesiktelser. Disse risikerte frihetsberøvelser på flere måneder. Det var den reelle strafferammen, dvs. den straff de anklagede etter lov og straffeutmålingspraksis risikerte å bli idømt, ikke den konkret utmålte straff, som var avgjørende. Dette har gode reelle grunner for seg, da garantiene etter artikkel 6 skal tre i virksomhet før den endelige avgjørelsen treffes, blant annet for å kunne gi den anklagede mulighet til å påvirke avgjørelsen. Behovet for rettssikkerhetsgarantiene er derfor til stede fra det øyeblikk den anklagede risikerer en reaksjon av et visst alvor, jf. Aall 1995: side 121.

Det fremgår av EMDs praksis at midlertidige avgjørelser som gjelder begrensede spørsmål, for eksempel beslutninger om straffeprosessuelle tvangsmidler, faller utenfor artikkelens anvendelsesområde. Tilsvarende gjelder kjæremål og begjæring om appelladgang. Heller ikke de norske reglene om pågrepelse og varetektsfengsling reiser spørsmål i forhold til artikkel 6 nr. 1.

EMK artikkel 6 beskytter også foretak, med mindre det følger av en fortolkning av en bestemt rettighet at den ikke er anvendelig på juridiske personer.

### 9.2.3 Sentrale avgjørelser fra Den europeiske menneskerettsdomstol

EMD har i flere saker tatt stilling til om artikkel 6 kommer til anvendelse på administrativt fastsatte sanksjoner for overtredelse av skattelovgivningen. Utvalget anser det hensiktsmessig å gi en samlet redegjørelse for noen av de mest sentrale avgjørelsene på dette området. Først nevnes *Bendenoun*. Saken gjaldt spørsmålet om artikkel 6 var anvendelig på straffeskatt etter fransk rett. Bendenoun var en fransk myn্থandler, bosatt i Zürich, som drev sin virksomhet i aksjeselskaps form. Som en følge av ulike transaksjoner i virksomheten, ble det igangsatt tre parallelle saker vedrørende toll, skatt og skatteunndragelse. Tollsaken ble forlikt ved at Bendenoun betalte 300 000 franske franc i bøter, og tollvesenets rapporter ble oversendt skattemyndighetene. På grunnlag av tollvesenets innberetning og skattemyndighetenes ettersyn i virksomheten, ble Bendenoun i november 1976 etterlignet og ilagt straffeskatt med 100 prosent, noe som utgjorde 422 534 franske franc. Straffeskatten ble ilagt etter lovens høyeste sats som gjaldt for tilfeller hvor skattyteren hadde gjort seg skyldig i svikaktig adferd. Også selskapet ble etterlignet og ilagt 570 398 franske franc i straffeskatt på grunn av uoppgitt inntekt og manglende innbetaling av merverdiavgift. Bendenoun ble i tillegg dømt for skatteunndragelse.

Bendenoun brakte etterligningen inn for forvaltningsdomstolen i Strasbourg og deretter for den øverste franske forvaltningsdomstolen, uten å få medhold. For konvensjonsorganene i Strasbourg gjorde Bendenoun gjeldende at artikkel 6 nr. 1 om rettferdig rettergang var tilsidesatt ved forvaltningsdomstolens behandling, fordi han ikke hadde fått tilgang til hele det materialet fra tollvesenet som skattemyndighetene hadde brukt mot ham. Den franske regjeringen hevdet at artikkel 6 nr. 1 ikke var anvendelig og anførte til støtte for dette syn blant annet at ileggelse av straffeskatt

ikke var en straffesanksjon, men en administrativ sanksjon, og at straffeskatten ble beregnet av skatteøkningen og derfor stod i forhold til den unndratte skatten.

Ved vurderingen av om artikkel 6 var anvendelig uttalte EMD at den ikke undervurderte vekten av flere av de argumenter som den franske regjering anførte, men at det i lys av Domstolens praksis var fire forhold i saken som talte i motsatt retning. Domstolen uttalte i denne sammenheng (avsnitt 47):

«In the first place, the offences with which Mr Bendenoun was charged came under Article 1729 para. 1 of the General Tax Code (see paragraph 34 above). That provision covers all citizens in their capacity as taxpayers, and not a given group with a particular status. It lays down certain requirements, to which it attaches penalties in the event of non-compliance.

Secondly, the tax surcharges are intended not as pecuniary compensation for damage but essentially as a punishment to deter reoffending.

Thirdly, they are imposed under a general rule, whose purpose is both deterrent and punitive.

Lastly, in the instant case the surcharges were very substantial, amounting to FRF 422,534 in respect of Mr Bendenoun personally and FRF 570,398 in respect of his company (see paragraph 13 above); and if he failed to pay, he was liable to be committed to prison by the criminal courts (see paragraph 35 above).

Having weighted the various aspects of the case, the Court notes the predominance of those which have a criminal connotation. None of them is decisive on its own, but taken together and cumulatively they made the «charge» in issue a «criminal» one within the meaning of Article 6 para. 1 (art. 6–1), which was therefore applicable.»

Domstolen fant altså at artikkel 6 fikk anvendelse, men kom til at bestemmelsen ikke var krenket. Det ble særlig lagt vekt på at klagerens krav om å få se tollvesenets rapporter ikke hadde vært nærmere grunnlagt, at han var klar over rapportene og de øvrige dokumenter og innholdet av disse, og at han og hans advokat hadde hatt tilgang til alle dokumentene under etterforskningen av straffesaken som samtidig verserte mot ham.

Anvendeligheten av artikkel 6 på tilleggsskattelignende sanksjoner, ble også vurdert av EMD i to likeartede saker mot Sveits: *AP, MP and TP* og *EL, RL and JO*. Den førstnevnte dommen gjaldt administrativ ileggelse av straffeskatt overfor gjenlevende ektefelle og sønnen for avdødes skatteunndragelse.

dragelser. Ileggelsen ble først angrepet med nasjonale rettsmidler, til sist i den sveitsiske høyesterett, hvor arvingene blant annet gjorde gjeldende at ileggelsen var i strid med EMKs artikkel 6 nr. 2. Anken førte ikke fram. Retten fant at straffeskatten var «*penal in character*», men at arvingene likevel var ansvarlig for straffeskatten etter sveitsisk lov. Uskyldspresumpsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2 fikk ikke anvendelse fordi den bare gjaldt for personer som var strafferettslig anklaget («*charged with a criminal offence*»).

Arvingene klagde til konvensjonsorganene i Strasbourg. EMD fant at artikkel 6 fikk anvendelse fordi den administrative ileggelse av straffeskatt for unndragelse av skatt måtte anses som avgjørelse av en strafferettslig anklage. Under henvisning til de tre generelle kriteriene for om en sanksjon er å anse som straff, samt *Öztürk*, uttalte Domstolen (avsnitt 40–43):

«As regards the nature and severity of the penalty risked, the fines were, in the Court's opinion, not inconsiderable: they amounted to CHF 3,875.85 for the fiscal year 1981/82 and CHF 2,882.90 for 1983/84 (see paragraph 14 above). Moreover, in setting these figures, the authorities took the applicants cooperative attitude into account; the fines might in fact have been four times as large (see paragraph 14 above).

As regards the nature of the offence, it is noted that tax legislation lays down certain requirements, to which it attaches penalties in the event of non-compliance. The penalties, which in the present case take the form of fines, are not intended as pecuniary compensation for damage but are essentially punitive and deterrent in nature (see *mutatis mutandis*, the *Bendounou v. France* judgement of 24 February 1994, Series A no. 284, p. 20, § 47).

As regards the classification of the proceedings under national law, the Court attaches weight to the finding of the highest court in the land, the Federal Court, in its judgement in the present case, that the fine in question was «*penal*» in character and depended on the «*guilt*» of the offending taxpayer (see paragraph 19 above).

Having regard to the above features, the Court considers that Article 6 is applicable under its criminal head.»

I to nylig avsatte dommer, *Janosevic* og *Västberga Taxi*, fant Domstolen at EMK artikkel 6 er anvendelig på den svenske tilleggsskatten. Som ledd i en større kontroll av taxinæringen, ble Janosevics taxivirksomhet gjenstand for bokettersyn høsten 1995. Som følge av dette ble merverdiavgift,

arbeidsgiveravgift og skatt etterberegnet med totalt 1 million svenske kroner og skattetillegg ilagt med drøyt 160 000 svenske kroner. Janosevic påklaget avgjørelsen i mars 1996, men først i februar 1999 meddelte skattemyndighetene at de fastholdt avgjørelsen. Saken ble deretter brakt inn for domstolen hvor saken fremdeles ikke var avgjort da dommen ble avsagt i Strasbourg. I forbindelse med klagen søkte Janosevic om henstand med betaling av de etterberegnete skatter og avgifter. De svenske skattemyndighetene satte som betingelse for henstand at skattyter stilte sikkerhet for beløpet, men da han ikke kunne stille slik sikkerhet ble søknaden avslått. Janosevic påklaget avslaget til både kammerretten og Regjeringsrätten, men fikk ikke medhold. Han ble i juni 1996, etter begjæring fra innkrevingsmyndighetene, slått konkurs. Hans anførsel om at konkursbeslutningen innebar en krenkelse av EMK artikkel 6 nådde ikke fram i hovretten, og saken ble ikke sluppet inn for Høyesterett.

Det er grunn til å merke seg at EMD i disse dommene – til forskjell fra for eksempel *Engel* – konkluderte med at overtredelsens karakter alene var tilstrekkelig til å fastslå at den svenske tilleggsskatten var straff i konvensjonens forstand. Det ble for det første pekt på at reglene om tilleggsskatt rettet seg mot alle skattebetalere i Sverige og ikke en bestemt gruppe. For det andre ble ikke den strafferettslige karakter av overtredelsen svekket ved at tilleggsskatt ble ilagt etter objektive kriterier og at det således ikke var nødvendig å påvise strafferettslig skyld. I denne sammenheng ble det blant annet vist til at straffebud basert utelukkende på objektive kriterier fantes i nasjonal lovgivning i medlemsstatene. Videre ble det vist til at dagens system i sin tid erstattet det tidligere rene strafferettslige system ut fra effektivitetshensyn. For det tredje viste Domstolen til at tilleggsskatten ikke var ment som erstatning for kostnader pådratt som følge av skattyters forhold. Hovedsiktemålet med reglene om tilleggsskatt var tvert imot å legge press på skattyter til å oppfylle sine forpliktelser og å straffe brudd på disse forpliktelsene. Tilleggsskatten var således både avskrekkende («*deterrent*») og straffende («*punitive*»). Dette er – uttaler Domstolen – det som i alminnelighet kjennetegner en strafferettslig sanksjon.

I tillegg viste sanksjonens alvor at det var tale om en straffesiktelse; den svenske tilleggsskatten ble normalt fastsatt til 20 prosent eller 40 prosent av den unndratte skatt, det var ingen øvre grense og tilleggsskatten kunne løpe opp i meget høye beløp. I *Janosevic* (avsnitt 68) uttalte Domstolen at tilleggsskatten på 161 261 svenske kroner var «*very*

*substantial*». I *Västberga Taxi* (avsnitt 79) var tilleggsskatt på 34 710 svenske kroner for den ene klageren og 57 757 svenske kroner for den andre – etter Domstolens oppfatning – «*substantial*».

På grunn av de store likheter mellom den norske og svenske tilleggsskatten er disse to dommer av stor interesse for bedømmelsen av spørsmål i tilknytning til den norske tilleggsskatten. De konkrete spørsmål som Domstolen behandler i disse to dommene, gjelder effektiv tilgang til domstolene i saker hvor tilleggsskatten innfordres før vedtaket er rettslig prøvd, kravet om avgjørelse innen rimelig tid, om uskyldpresumsjonen er trådt for nær ved at skattyter har bevisbyrden for eksistensen av unnskyldningsgrunner og om det var i strid med uskyldpresumsjonen at tilleggsskatten ble tvangsinn-drevet før straffeanklagen var avgjort av en uavhengig domstol. På disse punkter bidrar dommene med avklaringer av stor betydning for norske forhold. Utvalget kommer tilbake til dette nedenfor under de punktene hvor de konkrete spørsmålene drøftes.

Også svenske domstoler har vurdert spørsmål om forholdet mellom den svenske tilleggsskatten og EMK. Særlig Regeringsrättens dom av 15. desember 2000 i *Volvo-saken* tar opp en lang rekke spørsmål vedrørende dette. Her finner Regjeringsrätten først at EMK artikkel 6 er anvendelig. På den annen side fant retten ingen krenkelse av konvensjonen i den konkrete saken. I dommen drøftes uskyldpresumsjonen, proporsjonalitetsprinsippet og kravet om avgjørelse innen rimelig tid. Bortsett fra proporsjonalitetsprinsippet er de samme spørsmål behandlet av EMD i *Janosevic* og *Västberga Taxi*. Når det gjelder proporsjonalitetsprinsippet er det grunn til å merke seg at Regeringsrätten bygger på at straffutmålingsprinsippene ved utmåling av økonomiske sanksjoner tilhører de områder som konvensjonen overlater til de enkelte staters regulering, så lenge straffen ikke berører en rettighet som er beskyttet av konvensjonen, for eksempel ytringsfriheten.

#### 9.2.4 Norsk rettspraksis

Forholdet mellom tilleggsskatt, straff og EMK har også vært i utvikling i norsk rettspraksis. Norges Høyesterett har de siste årene behandlet fire saker i plenum vedrørende EMK, tilleggsskatt og straff. Den første dommen ble avsagt den 23. juni 2000 og de tre andre – en dom og to kjennelser – ble alle avsagt den 3. mai 2002. Gjennom disse avgjørelsene er en rekke spørsmål blitt avklart.

*Plenumsdom 2000* gjaldt spørsmålet om ileggelse av forhøyet tilleggsskatt med 60 prosent etter

ligningsloven § 10–2 nr. 1, jf. § 10–4 nr. 1, for inntektsårene 1987 og 1988 var å anse som en straffesiktelse etter EMK artikkel 6 nr. 1, og i så fall om sanksjonene var ilagt innen rimelig tid, slik denne bestemmelsen krever. Saken reiste også spørsmål om konvensjonens syvende tilleggsprotokoll artikkel 4 nr. 1, som forbyr at noen straffes på ny for samme lovbrudd, medførte at tilleggsskatt for 1987 ikke kunne ilegges.

Skattyter eide 99 av 100 aksjer og var daglig leder i Proffs AS, som markedsførte og arrangerte cruise i Oslofjorden. Ved Oslo byretts dom av 22. januar 1991 ble han kjent skyldig etter tiltalen som gjaldt regnskapsovertredelser under særlig skjerpene omstendigheter, unndragelse av merverdiavgift, manglende forskuddstrekk i lønn og manglende opplysninger om lønnsutbetalinger i oppgave over arbeidsgiveravgiften samt manglende innlevering av selvangivelse for selskapet og unnlattelse av å oppgi inntekt i sin personlige selvangivelse. Straffen ble fastsatt til fengsel i 1 år og 6 måneder. Han ble i tillegg dømt til å betale 483 173 kroner til skattefogden i Oslo for unndratt merverdiavgift. Høyesteretts kjæremålsutvalg besluttet å nekte fornyet behandling ved lagmannsretten og å fremme anke til Høyesterett.

Bærum likningskontor ble den 26. februar 1991 anmodet av Oslo likningskontor om å vurdere endringssak for 1987. På grunn av en feil ble saken først registrert på ligningskontoret som egen sak den 6. mars 1992. Varsel om endring av ligningen for 1988 og 1987 og om anvendelse av tilleggsskatt ble sendt skattyter den 21. august 1992. Etter en del korrespondanse mellom ligningskontoret og skattyters advokat skjedde det ingenting i saken mellom 25. januar 1993 og 26. januar 1995. Skattyter ble da varslet om et inntektstillegg og meddelt at 60 prosent tilleggsskatt for forsettlig eller grov uaktsom skatteunndragelse ville bli ilagt. Ved Bærum ligningsnemnds vedtak ble han ilagt tilleggsskatt i tråd med varslet. Tilleggsskattesatsen ble opprettholdt i overligningsnemndas vedtak av 14. januar 1997.

Skattyter anførte for Høyesterett at ileggelse av tilleggsskatt måtte anses som avgjørelse av en straffesiktelse etter EMK artikkel 6 og derfor måtte skje innen rimelig tid. Den lange saksbehandlingstiden var en krenkelse av hans rettigheter etter konvensjonen og måtte medføre at tilleggsskatten falt bort. Staten viste til at tilleggsskatt, etter fast norsk rettsoppfatning og lang tradisjon, ikke var å anse som straff, og at tilleggsskatt etter norske regler måtte anses som en ren administrativ sanksjon som falt utenfor rekkevidden av artikkel 6.

Med utgangspunkt i de generelle kriterier som ble nedfelt i *Engel* kom Høyesterett til at administrativ ileggelse av forhøyet tilleggsskatt for forsettlig eller grovt uaktsomme forhold, måtte anses som en avgjørelse av en straffesiktelse etter EMK artikkel 6 nr. 1. Retten viste til at de sammenfallende objektive og subjektive vilkår for straff og ileggelse av forhøyet tilleggsskatt taler for at tilleggsskatt er å anse som en straffereaksjon (overtrædelsens karakter). I tillegg mente retten at heller ikke den forhøyede tilleggsskattens innhold og alvor skiller seg vesentlig fra en straffereaksjon i form av bøter, bortsett fra at det ikke er adgang til å anvende subsidiær fengselsstraff. Den viste i denne sammenheng til at tilleggsskatten kan komme opp i et meget betydelig beløp da den fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne vært unndratt. Det forhold at forhøyet tilleggsskatt ikke har vært ansett som straff etter langvarig norsk rettstradisjon og praksis, ble ikke ansett å være avgjørende.

Høyesterett tok i denne avgjørelsen ikke stilling til om artikkel 6 nr. 1 kommer til anvendelse ved ileggelse av 15 prosent og 30 prosent tilleggsskatt, da dette spørsmålet ikke var tema i saken. Retten uttalte imidlertid at flere av de momenter som medfører at forhøyet tilleggsskatt er å anse som straff, ikke i samme grad gjør seg gjeldende for den ordinære tilleggsskatten.

Spørsmålet om artikkel 6 nr. 1 også kommer til anvendelse ved ileggelse av ordinær tilleggsskatt, ble behandlet av Høyesterett i plenum i Rt. 2002 side 509, heretter kalt *plenumsavgjørelse 2/2002*. Saken gjaldt spørsmål om bevisføring i sak om overprøving av ligningsvedtak, og var et kjæremål over lagmannsrettens kjennelse om bevisavkjæring. Partene i saken var enige om at de aktuelle bevisene ikke kunne avskjæres dersom saken falt inn under anvendelsesområdet til artikkel 6 nr. 1. I tillegg til dette spørsmålet, reiste saken spørsmål om forståelsen av internrettslige regler om bevisføring i skattesaker.

Skattyter etablerte i november 1987 selskapet Outrider Limited i Bahamas, og selskapet kjøpte samme måned en motoryacht for en sum tilsvarende 42 953 850 kroner. Etter søknad fra skattyter til Oslo likningskontor, ble selskapet sett på som en nullitet og virksomheten i stedet lignet direkte på skattyters hånd. Han førte virksomheten i selvangivelsene sine for de aktuelle årene fra 1987 til 1993. Virksomheten gikk hvert år med underskudd, som ble dekket ved lån fra skattyter.

Høsten 1994 holdt Oslo fylkesskattekontor bokettersyn. Etter fylkesskattekontorets oppfatning kunne virksomheten ikke anses som næring

etter skatteloven, og i brev til skattyter av 22. desember 1994 ble det varslet om ileggelse av tilleggsskatt. Etter brevveksling og møte mellom partene, traff ligningsnemnda vedtak i mai 1998 om endringsligning av skattyter der det ble lagt til grunn at driften av skipene ikke var næringsvirksomhet. I tillegg ble det ilagt 30 prosent tilleggsskatt. I vedtaket ble det blant annet vist til at det for virksomheter og investeringer av det omfanget som det her var tale om, var grunn til å vente at det var utarbeidet driftsplaner med budsjett og kalkyler som viser at virksomheten etter en bedriftsøkonomisk kalkyle står fram som egnet til å gå med overskudd. Etter klage til overligningsnemnda ble vedtaket opprettholdt.

Skattyter reiste deretter sak mot staten med påstand om at overligningsnemndas endringsvedtak måtte oppheves, og at det ved ny ligning skulle legges til grunn at han hadde drevet næringsvirksomhet gjennom selskapet Outrider Limited. I stevningen oppga skattyter vitner som skulle forklare seg om kalkyler som var gjort på kjøpstidspunktet og bransjevurderinger ved omsetning av skip. I tillegg la han fram fem dokumenter som bevis i saken. Staten motsatte seg denne bevisføringen, og viste til at det var snakk om nye opplysninger som skattyter både hadde hatt mulighet og oppfordring til å legge fram under ligningsmyndighetenes behandling av saken.

Oslo byrett traff vedtak om å avskjære noen av bevisene, jf. tvistemålsloven § 189 første ledd nr. 1. Med hensyn til anvendelse av EMK artikkel 6 nr. 1 viste byretten til at Høyesteretts uttalelser i plenumsdom 2000 talte sterkt for ikke å regne ordinær tilleggsskatt som straff etter konvensjonen. Artikkel 6 kunne derfor ikke komme til anvendelse i saken. Vedtaket ble påkjært til Borgarting lagmannsrett som stadfestet byrettens beslutning.

Ved vurderingen av anvendelsesområdet for artikkel 6, tok Høyesterett utgangspunkt i de generelle kriteriene som ble utviklet i *Engel* og *Bend-enoun*. Etter en samlet vurdering konkluderte Høyesteretts flertall slik:

«Saka her må avgjerast etter ei totalvurdering ut frå det andre og tredje kriteriet slik desse er utvikla av EMD. Karakteren av lovbroten talar etter mitt syn med ei viss vekt for at det er tale om ei straffeskuldning i den meininga EMK artikkel 6 nr. 1 nyttar omgrepet. Ikkje minst må den nære samanhengen med forhøgd tilleggsskatt og med vanleg straff som har same objektive gjerningsinnhald, her vere tungtvegande. I og med at tilleggsskatten kan føre til ei stor økonomisk utteljing, må det også kunne seiast at det momentet som går på sanksjonen i seg

sjølv peikar i same retninga. Det kan ikkje vere avgjerande at det ikkje er høve til fengsel, heller ikkje subsidiært ved manglande betaling av tilleggsskatten. Konklusjonen på mi vurdering er at bruk av ordinær tilleggsskatt fell inn under verkeområdet for EMK artikkel 6 nr. 1.»

I tillegg til ovennevnte la Høyesterett også vekt på at tilleggsskattereglene er allmenne og gjelder for alle borgere i deres egenskap av skattytere, og at reglens formål i stor grad er å straffe klanderverdige handlemåter.

Samlet medfører *plenumsdom 2000* og *plenumsavgjørelse 2/2002* at både forhøyet tilleggsskatt og ordinær tilleggsskatt på 30 prosent er straff i konvensjonens forstand, og følgelig at EMK artikkel 6 kommer til anvendelse på saker om begge disse typer tilleggsskatt. Hvorvidt all tilleggsskatt – særlig tilleggsskatt med lavere sats enn 30 prosent – er straff i konvensjonens forstand, drøftes nedenfor i avsnitt 9.2.5.

### 9.2.5 Tilleggsskatt etter ligningsloven kapittel 10

Det følger som nevnt av *plenumsdom 2000* og *plenumsavgjørelse 2/2002* at EMK artikkel 6 kommer til anvendelse i saker om både forhøyd tilleggsskatt og ordinær tilleggsskatt på 30 prosent. Beløpets størrelse synes ikke å ha vært avgjørende for Høyesteretts vurdering. EMDs dommer i *Janosevic* og *Västberga Taxi* gir grunn til å anta at vurderingen ville blitt den samme i disse sakene dersom spørsmålet hadde blitt forelagt Domstolen i Strasbourg. Det er neppe forskjeller mellom norsk og svensk lovgivning om tilleggsskatt som skulle tilsi en annen vurdering i en klagesak mot Norge. I *plenumsavgjørelse 2/2002* presiserer Høyesterett dessuten at det ikke ville hatt betydning om tilleggsskatten var på åtte tusen kroner eller åtte millioner kroner. På dette punkt har Høyesterett dog ikke støtte i praksis fra EMD, og det er etter utvalgets syn neppe grunn til å legge så stramme bånd på lovgiver.

Det kan reises spørsmål om tilleggsskatt ilagt etter en lavere sats enn 20 prosent vil bli bedømt annerledes av EMD. Slik vurderingen er lagt opp fra EMDs side i *Janosevic* and *Västberga Taxi* vil det etter utvalgets skjønn være vanskelig å nå fram med dette. Poenget er at EMD ikke følger opp den helhetsvurdering som lå til grunn for dommen i *Bendenoun* og som forutsetningsvis viste at selv en betydelig tilleggsskatt og risiko for fengselsstraff ved ikke-oppfyllelse, ikke i seg selv var tilstrekkelig. Dette pekte hen mot at det skulle mer til for at tilleggsskatt ble vurdert som straff, enn for andre

sanksjoner. I *Janosevic* og *Västberga Taxi* fant Domstolen som nevnt at overtredelsens karakter i seg selv var tilstrekkelig til at EMK artikkel 6 kom til anvendelse. Med dette utgangspunktet vil det være vanskelig å argumentere for at tilleggsskatt etter selv ganske lave satser ikke faller inn under virkeområdet til EMK artikkel 6. I EMDs praksis finnes det flere eksempler på at sanksjoner som etter sin karakter er straff, faller inn under virkeområdet til EMK artikkel 6 selv om reaksjonen i seg selv er relativt beskjeden. På den annen side finnes det en ganske omfattende praksis fra kontrollorganene som bygger på at tilleggsskatt som ilegges uten strafferettslige skyldkrav og med lave beløp, ikke bringer EMK artikkel 6 til anvendelse. Det må derfor antas at det går en grense. Denne drøftes mest hensiktsmessig i forhold til forsinkelsesavgiften, jf. avsnitt 9.2.6 nedenfor.

### 9.2.6 Forsinkelsesavgift

Forsinkelsesavgift etter ligningsloven § 10–1 er en reaksjon mot forsinkelsen, ikke mot ufullstendige eller uriktige opplysninger. Avgiften skal være 1 promille av nettoformuen og 2 promille av nettoinntekten når forsinkelsen ikke er over en måned, 1 prosent av nettoinntekten når forsinkelsen er over en måned eller 2 prosent av nettoinntekten når forsinkelsen er over to måneder, jf. § 10–1 nr. 1 bokstav a-d. Dersom forsinkelsen ikke overstiger en måned skal avgiften begrenses oppad til 10 000 kroner, jf. § 10–1 nr. 2. Er forsinkelsen mer langvarig er det ingen begrensning oppad. I motsetning til de forhold som kan lede til tilleggsskatt, er ikke forsinkelsen gjort til et eget straffbart forhold etter ligningsloven § 12–1.

I praksis finnes det eksempler på uttalelser hvor kontrollorganene i Strasbourg understreker at bruk av tvangsmulkt for å sikre opphør av en ulovlig virksomhet, neppe reiser problemer i forhold til EMK artikkel 6, se *Strømsnes Akvakultur*. Det virker imidlertid anstrengt å sammenligne ileggelse av en slik tvangsmulkt med de generelle regler om forsinkelsesavgift.

Ved vurderingen av overtredelsens karakter må det tas utgangspunkt i at reglene om forsinkelsesavgift retter seg mot alle skattebetalere og ikke bare en bestemt gruppe. På dette punkt skiller reglene om forsinkelsesavgift seg visstnok fra de regler om byggetillatelse som ble prøvet i *Inocencio*, jf. særlig slik denne avgjørelsen er forstått av flertallet i *plenumsavgjørelse 2/2002*. I denne saken hadde klageren ført opp et bygg uten byggetillatelse og var for dette forhold ilagt en administrativ

bot på 500 000 escudos – ca. 21 000 kroner. Når det gjaldt overtredelsens karakter, uttalte Domstolen:

«With regard to the nature of the offence, it would appear that the requirement to obtain a permit before carrying out construction work should be regarded as a means of controlling the use of property for the purposes of a balanced town-planning policy. A penalty for failing to comply with such a requirement cannot constitute a punitive criminal measure of general application to all citizens. This aspect is therefore not sufficient in itself for the penalty in issue to be regarded as inherently criminal.»

Etter den oppfatning som flertallet i *plenumsavgjørelse 2/2002* legger til grunn når det gjelder denne avgjørelsen, føyer saken seg inn i rekken av andre saker av disiplinær karakter som ikke innebærer straffesiktelsler med mindre det er tale om svært tyngende reaksjoner. Som mindretallet i *plenumsavgjørelse 2/2002* påpeker, synes *Inocencio* – til tross for det som sies i premissene – å dreie seg om en administrativ sanksjon ilagt i henhold til en generell lovregel om byggetillatelse. I så fall kan avgjørelsen peke i retning av et mer generelt unntak for mindre alvorlige administrative sanksjoner uten fremtredende individualpreventive formål. Ileggelse av slike sanksjoner forutsetter vanligvis ikke subjektiv skyld, eller i alle fall ikke subjektiv skyld ut over simpel uaktsomhet. Som utvalget straks skal komme tilbake til, har fraværet av skyldkrav blitt tillagt betydning av EMD i saker hvor EMK artikkel 6 *ikke* er funnet anvendelig.

En direkte anvendelse av den testen som EMD brukte i *Janosevic* og *Västberga Taxi*, kunne tilsi at også reglene om forsinkelsesavgift – også den begrensede avgift for inntil en måneds forsinkelse – måtte anses å være av strafferettslig karakter; man kunne med en viss rett si at forsinkelsesavgift også er en sanksjon som skal legge press på skattyter til å oppfylle sine forpliktelser og å straffe brudd på disse forpliktelsene, jf. gjennomgangen ovenfor i kapittel 9.2.3 av *Janosevic* og *Västberga Taxi*. I så fall vil de alminnelige kjennetegn for en strafferettslig sanksjon foreligge. Dersom fremgangsmåten i *Janosevic* og *Västberga Taxi* ble lagt til grunn ville dette være tilstrekkelig, og sanksjonens manglende alvor ville som den store hovedregel ikke frata overtredelsen karakteren av straff i konvensjonens forstand.

Etter utvalgets syn kan dette likevel ikke antas å være en riktig tilnæringsmåte. En slik forståelse av rekkevidden av *Janosevic* og *Västberga Taxi* ville gitt EMK artikkel 6 anvendelse på en meget stor, uensartet og uoversiktlig gruppe administrative

sanksjoner fjernet fra den alminnelige strafferettspleie, noe som neppe har vært hensikten med bestemmelsen. Det foreligger også praksis fra konvensjonsorganene som viser at EMK artikkel 6 ikke skal ha en slik generell anvendelse på relativt milde administrative sanksjoner. Ett relativt nytt eksempel er *MTP* hvor det var ilagt en tilleggsavgift på FF 5 749, eller ca. 30 prosent av endringsbeløpet. EMK artikkel 6 var *ikke* anvendelig og EMD uttalte i avgjørelsen:

«Or, dans le cas d'espèce, la Cour note que la procédure litigieuse porta principalement sur les suppléments de TVA auxquels la requérante fut assujettie. Le débat contentieux n'a donc porté ni sur les «*droits et obligations de caractère civil*» de cette dernière ni sur une «*accusation en matière pénale*». A cet égard, la Cour relève tout d'abord que la requérante n'est pas poursuivie pour fraude fiscale. En outre, le montant des pénalités dues s'élève à 5 749 FRF; par conséquent, les pénalités en question n'atteignent pas en l'occurrence une ampleur considérable, laquelle aurait pu causer un grave préjudice à la requérante et conférer à l'obligation qui lui est infligée une coloration pénale (voir à contrario l'arrêt Bendenoun précité, p. 20, § 47).»

Her legger altså Domstolen avgjørende vekt på at klageren ikke hadde gjort seg skyldig i avgiftssvik og at tilleggsavgiften var beløpsmessig beskjeden. I lys av dette var reaksjonen – etter en helhetsvurdering – ikke av et slikt alvor at den kunne anses å ha en strafferettslig karakter, se også *Smith*. EMD vil sannsynligvis også legge vekt på om regelen har avløst en tidligere strafferegulering, jf. *Janosevic* og *Västberga Taxi*. Det vil også kunne være av betydning om det finnes straffebestemmelser i lovgivningen med samme objektive gjerningsinnhold, jf. *plenumsdom 2000* og *plenumsavgjørelse 2/2002*. Dette vil i så fall lettere gi overtredelsen en strafferettslig karakter. Ved milde økonomiske reaksjoner synes praksis å vise at krav i lovgivningen om skyld samt risikoen for fengselsstraff, kan få avgjørende betydning for vurderingen av om reaksjonen er av straffekarakter, se *Benham* og *Mort*.

På denne bakgrunn må det antas at EMD i alle fall ikke vil bedømme en forsinkelsesavgift som er begrenset oppad til 10 000 – 15 000 kroner, som straff i konvensjonens forstand, og at EMK artikkel 6 således ikke vil komme til anvendelse på et slikt tilfelle. Sentrale momenter for denne konklusjonen er at det ikke kreves strafferettslig skyld, at det ikke finnes nåværende eller tidligere straffebestemmelser med samme objektive gjerningsinnhold og at beløpet er begrenset.

### 9.2.7 Renter

Etter ligningsloven § 9–10 skal det ved et vedtak i endringssak også svares renter av økningen når det blir fastsatt tilleggsskatt. Rentesesatsen er for tiden 7 prosent.

Så langt utvalget kjenner til er spørsmålet om hvorvidt renter i skatte- og avgiftssammenheng kan anses som straff i konvensjonens forstand, kun behandlet i en håndfull avvisningsavgjørelser fra Strasbourg, hvorav den siste er Kommisjonens avvisningsavgjørelse i *Casagrande*. I denne saken hadde klageren blitt satt under tiltale for smugling av falske klokker. Straffesaken ble avvist som foreldet, men tollmyndighetene påla ham å betale den unndratte skatt og morarenter («*default interest*»), etterberegnet skatt utgjorde 9 955 835 lire og morarenter 22 699 280 lire. Det er ikke opplyst hvilken prosentsats morarenten ble beregnet etter eller hvilke elementer som inngikk i fastsettelsen av morarentesatsen. Når det gjaldt spørsmålet om morarenten var straff i konvensjonens forstand, uttalte Kommisjonen:

«As regards the existence of a «*criminal charge*» within the meaning of Article 6, the Commission observes that the amount of the unpaid tax was increased only by default interest and that no tax surcharges have been imposed on the applicant. Moreover, the substantial amount of the default interest cannot be interpreted as conferring a criminal connotation on the proceedings at issue (see No. 29998/96, Dec. 26.2.97, unpublished; No. 30922/96, Dec. 14.1.98, unpublished).»

I *Riener* bekreftet Kommisjonen at rente på et skattebeløp ikke kunne anses som straff i konvensjonens forstand. Saken angikk en forsinkelsesrente beregnet per dag forsinkelsen varte. Renten var den alminnelige rentesats i landet med tillegg av kun 0,05 prosent. Slik rente påløp automatisk for alle forsinkede innbetalinger til staten, uavhengig av grunnen til forsinkelsen.

Det følger av dette at illeggelse av morarente – selv om renten løper opp i store beløp – ikke i seg selv bringer EMK artikkel 6 til anvendelse.

Det kan ikke utelukkes at morarenter vil bli ansett som straff i konvensjonens forstand dersom hovedformålet med reglene er å legge press på skattebetalerne til å oppfylle sine forpliktelser og å straffe dem for brudd på slike, jf. *Janosevic* og *Västberga Taxi*. Men så lenge ikke hovedformålet er å straffe, vil illeggelse av morarente vanskelig kunne bli ansett som straff i konvensjonens forstand selv

om renten settes noe høyere enn alminnelig markedsrente.

## 9.3 Betydningen av at saksbehandlingen gjelder en straffesiktelse – rettighetskatalogen i EMK artikkel 6 (SP artikkel 14)

### 9.3.1 Innledning

EMK artikkel 6 nr. 1 gjelder både saker om borgerlige rettigheter og plikter, og straffesiktelser. Sentralt i bestemmelsen står kravet om en rettfærdig og offentlig rettergang. I denne del av bestemmelsen finnes også kravet om at straffesiktelsen skal avgjøres innen rimelig tid. Rettergangen skal være offentlig og domstolen skal være uavhengig og upartisk.

EMK artikkel 6 nr. 2 angir uskyldspresumsjonen og EMK artikkel 6 nr. 3 gir minimumsrettigheter i straffesaker, herunder siktedes rett til å bli informert straks om anklagen på et språk han forstår, retten til tilstrekkelig tid og muligheter til å forberede sitt forsvar, retten til å la seg bistå av forsvarer etter eget valg og på statens bekostning dersom han ikke selv har midler til å betale for bistanden og dette er påkrevet i rettfærdighetenes interesse, retten til å avhøre og føre vitner og retten til å la seg bistå av tolk.

EMK artikkel 6' rettigheter i straffesaker vil i prinsippet komme til anvendelse i saker om tilleggsskatt. At rettighetene må sikres fullt ut under domstolens overprøving av vedtaket om tilleggsskatt følger direkte av ordlyden. Et generelt spørsmål er imidlertid i hvilken utstrekning bestemmelsen fullt ut gjelder under ligningsforvaltningens behandling av saken. I *Imbrioscia* – som gjaldt spørsmålet om retten til forsvarer – uttalte EMD ganske generelt (avsnitt 36):

«Certainly the primary purpose of Article 6 (art. 6) as far as criminal matters are concerned is to ensure a fair trial by a «*tribunal*» competent to determine «*any criminal charge*», but it does not follow that the Article (art. 6) has no application to pre-trial proceedings. The «*reasonable time*» mentioned in paragraph 1 (art. 6–1), for instance, begins to run from the moment a «*charge*» comes into being, within the autonomous, substantive meaning to be given to that term (..); the Court has occasionally even found that a reasonable time has been exceeded in a case that ended with a discharge (..) or at the investigation stage (..). Other requirements of Article 6 (art. 6) – especially of paragraph 3 (art.

6–3) – may also be relevant before a case is sent for trial if and in so far as the fairness of the trial is likely to be seriously prejudiced by an initial failure to comply with them.»

Det må altså undersøkes om – og hvorledes – de enkelte rettigheter kommer til anvendelse under den administrative behandlingen av tilleggsskattesaken. Utvalget kommer tilbake til dette der det er aktuelt under drøftelsene nedenfor.

### 9.3.2 EMDs forbehold: EMK artikkel 6 er ikke til hinder for at tilleggsskatt ilegges administrativt i første instans

Etter sin ordlyd krever EMK artikkel 6 at en straffeanklage skal avgjøres av en domstol. Til tross for dette har Domstolen i *Bendenoun* klart tilkjenne-gitt at det ikke vil være i strid med EMK artikkel 6 at tilleggsskatten ilegges administrativt i første instans. I avsnitt 46 i dommen heter det:

«As regards the general aspects of the French system of tax surcharges where the taxpayer has not acted in good faith, the Court considers that, having regard to the large number of offences of the kind referred to in Article 1729 para. 1 of the General Tax Code (...), Contracting States must be free to empower the Revenue to prosecute and punish them, even if the surcharges imposed as a penalty are large ones. Such a system is not incompatible with Article 6 (art. 6) of the Convention so long as the taxpayer can bring any such decision affecting him before a court that affords the safeguards of that provision.»

Dette forbeholdet er viktig og gjør det klart at man kan opprettholde et administrativt system for ilegelse av tilleggsskatt.

I *plenumsdom 2000* ble det holdt åpent om anvendelsen av EMK artikkel 6 også på andre punkter måtte tillempes de særlige forhold som gjør seg gjeldende ved utlikning av skatt på formue og inntekt. Av sammenhengen synes det særlig å være uskyldspresumsjonen og vernet mot selvin-kriminering som Høyesterett her hadde i tankene. Høyesterett uttaler i denne sammenheng:

«Partene har også vært inne på andre konsekvenser av å anse tilleggsskatt som straff i forhold til EMK artikkel 6. Det har blant annet vært reist spørsmål om hvilken betydning selvinkrimineringsforbudet og uskyldspresumsjonen kan få for likningsmyndighetenes behandling av skattesaker i de tilfelle det er aktuelt med tilleggsskatt. Slike spørsmål skal det ikke tas standpunkt til i den foreliggende sak. Jeg finner imidlertid grunn til å nevne at selv om en

sak om forhøyd tilleggsskatt er å anse som en straffesak i forhold til EMK artikkel 6, kan det ikke tas for gitt at alle regler konvensjonen oppstiller for straffesaker, uten videre vil få anvendelse. Således har EMD, som tidligere nevnt, akseptert at tilleggsskatt, på linje med gebyr for mindre alvorlige overtredelser f.eks. i trafikken, kan ilegges administrativt selv om slike sanksjoner anses som straff etter artikkel 6, forutsatt at det er adgang til å få prøvd ileggelsen for domstolene. Her har praktiske hensyn medført en modifikasjon i det som skulle følge av en strikt anvendelse av artikkel 6 nr. 1. Jeg holder det åpent om anvendelsen av artikkel 6 også på enkelte andre punkter må tillempes de særlige forhold som gjør seg gjeldende ved utlikningen av skatt på formue og inntekt.»

Noen av rettighetene i artikkel 6 er så klart myntet på domstolsbehandling at man må legge til grunn at de ikke kan gjøres gjeldende under ligningsmyndighetenes behandling av saken. Dette gjelder for det første kravet om offentlig rettergang og kravet om offentlig avsigelse av dommen. I og med at Domstolen uttrykkelig åpner for at «*the Revenue*» kan gis myndighet til å straffeforfølge i første instans, må kravene til uavhengighet og upartiskhet tilpasses det faktum at det er ligningsmyndighetene som behandler saken. Dessuten synes det vanskelig å kreve at ligningsforvaltningen skal sikre retten til å avhøre og føre vitner, jf. artikkel 6 nr. 3 bokstav d. Også retten til tolk i artikkel 6 nr. 3 bokstav e synes etter sin ordlyd å være særlig myntet på rettsmøter for domstolene. På den annen side kan det følge av det alminnelige kravet til en rettfærdig rettergang at man må bestrebe seg på å sørge for at også en skattyter som ikke snakker norsk, får nødvendig innsikt i myndighetenes saksbehandling av tilleggsskattespørsmålet. Utvalget kommer tilbake til dette i kapittel 12.

### 9.3.3 Nå er skattyter siktet i konvensjonens forstand?

Tidspunktet for når skattyter er å anse som siktet i konvensjonens forstand har betydning for når han har krav på de rettighetene som følger av EMK artikkel 6. Dette reiser spørsmål om hvor langt ligningsmyndighetene kan foreta administrative undersøkelser før rettsikkerhetsgarantiene i EMK artikkel 6 skal ivaretas ved den videre behandling av skattesaken. Spørsmålet er viktig fordi ligningsmyndighetene selv må påse at de aktuelle rettighetene etter artikkel 6 ivaretas under saksbehandlingen fra det tidspunktet skattyter har krav på slik beskyttelse etter konvensjonen.

Tidspunktet for når skattyter er siktet i konvensjonens forstand drøftes grundig nedenfor i avsnitt 9.4.1 om kravet til avgjørelse av en straffesiktelse innen rimelig tid, og i avsnitt 9.4.3 om vernet mot selvinkriminering. Drøftelsene og konklusjonene i disse kapitlene har generell betydning for spørsmålet om når skattyter er siktet i konvensjonens forstand.

EMDs praksis synes å gi støtte for at ligningsmyndighetene gis et tilstrekkelig spillerom for å klarlegge de faktiske forhold av betydning for endringssaken. I *plenumsdom 2000* uttalte Høyesterett at ligningsmyndighetene har anledning til å henvende seg til skattyter for å be om tilleggsopplysninger og iverksette administrative kontrolltiltak vedrørende riktigheten av opplysninger han har gitt, herunder stedlig kontroll, uten at skattyter kan anses som straffesiktet i konvensjonens forstand. Ordinære kontrolltiltak vil derfor ikke utgjøre en straffesiktelse.

Etter utvalgte oppfatning er det grunnlag for å forstå praksis slik at skattyter normalt ikke kan påberope seg rettssikkerhetsgarantiene i EMK artikkel 6 under administrative undersøkelser med sikte på å bringe klarhet i grunnlaget for skattebelegningen. Dette gjelder selv om undersøkelsene skulle avdekke forhold som tilsier at skattyter har unndratt skatt slik at vilkårene for å ilegge tilleggs-skatt kan være til stede. Vanligvis vil slike undersøkelser ikke medføre at skattyter er «*substantially affected*» i konvensjonens forstand. Utvalget vil imidlertid peke på at praksis fra EMD viser at skattyter i praksis vil kunne være siktet allerede under slike undersøkelser dersom undersøkelsene foretas på grunnlag av en klar mistanke om skatteunndragelse.

Når saksbehandlingen har klarlagt de faktiske forholdene slik at skattyter kan varsles om endring av ligningen, og ligningsmyndighetene mener at det er grunnlag for å ilegge tilleggsskatt, bør skattyter varsles om dette slik at det ikke oppstår tvil om hans rettsstilling. Om utvalgets forslag til saksbehandlingsregler for varsel vises det til avsnitt 12.2.6.

## 9.4 EMK artikkel 6 nr. 1

### 9.4.1 Avgjørelse innen rimelig tid

Vurderingen av om en straffeanklage er avgjort innen rimelig tid forutsetter at man først bestemmer fra hvilket tidspunkt vedkommende er siktet i konvensjonens forstand. Deretter må sluttidspunktet fastsettes. Det må vurderes konkret om den tid som er brukt er rimelig, slik EMK artikkel 6 kre-

ver. Dersom det foreligger brudd, har skattyter krav på et effektivt rettsmiddel og en kompensasjon, jf. EMK artikkel 13.

I henhold til EMDs praksis, slik denne har kommet til uttrykk i blant annet *Corigliano*, vil *starttidspunktet* måtte vurderes etter følgende kriterier (avsnitt 34):

«In criminal matters, in order to assess whether the «*reasonable time*» requirement contained in Article 6 § 1 (art. 6–1) has been complied with, one must begin by ascertaining from which moment the person was «*charged*»; this may have occurred on a date prior to the case coming before the trial court ... such as the date of arrest, the date when the person concerned was officially notified that he would be prosecuted or the date when the preliminary investigations were opened ... Whilst «*charge*», for the purposes of Article 6 § 1 (art. 6–1), may in general be defined as «*the official notification given to an individual by the competent authority of an allegation that he has committed a criminal offence*», it may in some instances take the form of other measures which carry the implication of such an allegation and which likewise substantially affect the situation of the suspect ...»

I *plenumsdom 2000* understreket Høyesterett at ligningsmyndighetene (og fylkesskattekontorene) har anledning til å henvende seg til skattyter, be om tilleggsopplysninger og iverksette administrative kontrolltiltak vedrørende riktigheten av opplysninger skattyter har gitt, herunder stedlig kontroll, uten at skattyter kan anses som straffesiktet i konvensjonens forstand. Dette innebærer at ordinære kontrolltiltak ikke anses å utgjøre en straffesiktelse. Det må kreves noe mer, uttaler Høyesterett. Etter Høyesteretts syn er det sentrale spørsmålet om når skattyter:

«... mottok underretning fra likningsmyndighetene om at det kunne være aktuelt å ilegge ham tilleggsskatt for forsettlig eller grovt uaktsomt forhold, eller når han på annen måte må anses for å være vesentlig berørt av tiltak fra likningsmyndighetene eller andre myndigheter i forhold til forhøyd tilleggsskatt.»

I dommen ble varsel etter ligningsloven § 10–2 nr. 5 ansett som en straffesiktelse, særlig fordi det måtte ses i sammenheng med straffeforfølgningen mot skattyter for de samme forhold. Høyesterett gir dog uttrykk for at et varsel om endring av ligningen hvor også muligheten for tilleggsskatt nevnes i helt generelle vendinger, ikke er tilstrekkelig.

I *Janosevic* stiller Domstolen spørsmålet om når klageren var «*substantially affected by actions taken*

by the authorities» (avsnitt 48). I denne dommen legges det til grunn at klageren var straffesiktet fra det tidspunkt bokettersynsrapporten, som inneholdt en beregning av tilleggsskatt, ble oversendt ham.

Konvensjonen skal etter fast praksis gi rettigheter som er praktiske og effektive, og ikke teoretiske eller illusoriske, se for eksempel *Artico*. En slik formålsorientert tolkning kan tilsi at det ved vurderingen legges vekt på når skattyter har et reelt behov for de rettigheter som EMK artikkel 6 gir. I denne sammenheng bør det tas i betraktning at tilleggsskatt skal ilegges dersom man finner at det er gitt ufullstendige eller uriktige opplysninger som har ført eller kunne føre til fastsettelse av for lav skatt, jf. ligningsloven § 10–2 nr. 1. Med et slikt utgangspunkt kan det argumenteres for at skattyter er «*substantially affected*» allerede ved et varsel om endring, så sant det fremgår at dette er basert på at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. På den annen side kan det foreligge omstendigheter som tilsier at opplysningssvikten er unnskyldelig, slik at tilleggsskatt likevel ikke er aktuelt.

Mot at rettighetene etter artikkel 6 utløses allerede ved et varsel om endring av ligningen, kan det anføres at tunge reelle hensyn tilsier at skattemyndighetene må ha anledning til å foreta tilstrekkelige undersøkelser for å klarlegge omfanget av skatteforpliktelsen uten hinder av EMK artikkel 6. I for eksempel *Saunders* understreket EMD at anvendelsen av EMK artikkel 6 på en urimelig måte kunne hindre administrative kontrollundersøkelser for å avdekke kompliserte økonomiske forhold, noe som tilsier at EMK artikkel 6 i slike saker bør reserveres for den egentlige straffeprosessuelle forfølgning. Hvor langt dette synspunktet kan strekkes i saker om tilleggsskatt er usikkert.

Praksis fra EMD og tungtveiende samfunnsmessige hensyn tilsier at ligningsmyndighetene må ha et tilstrekkelig spillerom til å klarlegge de faktiske forhold av betydning for endringssaken. Men når dette er klarlagt slik at skattyter kan gis et begrunnet varsel om endring, er det imidlertid grunn til å anse ham som siktet dersom ligningsmyndighetene er av den oppfatning at det er grunnlag for å ilegge tilleggsskatt. Det bør da gis et så klart varsel om dette at tvil om skattyters rettsstilling fjernes. Det vises til utvalgets forslag til bestemmelse om varslets innhold i avsnitt 12.2.6.2.

*Sluttidspunktet* vil være når det foreligger rettskraftig dom i saken.

Hvorvidt saksbehandlingen har pågått ut over rimelig tid, beror på en konkret vurdering og det kan ikke oppstilles noen fast grense. Domstolen vil

legge vekt på sakens kompleksitet, skattyters forhold og myndighetenes forhold. Det vil være av særlig betydning om det finnes perioder av inaktivitet som ikke skyldes skattyter. I *plenumsdom 2000* la Høyesterett til grunn at også inaktive perioder før skattyter ble siktet hadde betydning, på den måten at forsinkelser på et tidligere tidspunkt tilsa at saksbehandlingen ble påskyndet. Dette medfører at det eksakte tidspunktet for når en siktelse i henhold til EMK artikkel 6 foreligger, ikke nødvendigvis får så stor betydning i denne sammenheng. Forsinkelser som skyldes myndighetenes interne prioriteringer og en vanskelig arbeids-situasjon vil ikke være en akseptert unnskyldningsgrunn. Situasjonen vil dessuten ofte være den at de faktiske forhold langt på vei er avklart før skattyter anses siktet i konvensjonens forstand. Dette er imidlertid ikke alltid tilfelle. Høyesterett uttaler således i *plenumsdom 2000*:

«Når kravet om avgjørelse innen rimelig tid skal gis anvendelse på likningsmyndighetenes behandling av en sak om tilleggsskatt, må det tas hensyn til at avgjørelsen om tilleggsskatt er direkte knyttet til avgjørelsen av selve skattesaken. Tilleggsskatt kan først beregnes når det foreligger en avgjørelse om selve skatten. Dersom skattesaken er komplisert, må dette tilsi en viss rommelighet ved bedømmelsen av tidsforløpet også i forhold til tilleggsskatten.»

I *plenumsdom 2000* fant Høyesterett – og staten v/Finansdepartementet bestred ikke det – at en saksbehandlingstid på elleve år ikke kunne forsvares. Videre uttaler Høyesterett – under henvisning til *Hozee* – at en saksbehandlingstid på nesten åtte år krever en forklaring. I *Hozee* hadde en saksbehandlingstid på nesten åtte år og seks måneder blitt akseptert av Domstolen i en omfattende og komplisert straffesak om skattesvik. I *Georgiou* ble en klage over saksbehandlingstid i en tilleggsavgiftssak på seks og et halvt år avvist som åpenbart grunnløs. Domstolen viste til at klageren selv hadde akseptert at saken var spesielt kompleks. I denne saken hadde klagerens omfattende bruk av rettsmidler ført til unødvendige forsinkelser. Videre skyldtes den lange saksbehandlingstiden for en stor del klagerens manglende evne til å definere og avgrense sakens temaer. Det var ikke pekt på forsinkelser som myndighetene hadde ansvaret for, bortsett fra at det hadde tatt ni måneder fra avgiftstribunalets høring til avgjørelse ble avsagt. Dette kunne dog forklares ved at høringen hadde vart i 49 dager og var den mest langvarige avgiftsankesak i Storbritannia. Domstolen fant at saksbehandlingstiden kunne rettferdiggjøres på grunn av

sakens kompleksitet og klagerens forhold. I *Janosevic* ble en saksbehandlingstid på nesten seks år og åtte måneder ansett å være for lang; i *Västberga Taxi* fant Domstolen krenkelse når saksbehandlingstiden var på henholdsvis syv år og fem måneder og seks år og ni måneder. I disse sakene var det dog særlige krav til hurtighet fordi det samtidig pågikk tvangsinndrivelse av kravene. Sakene understreker at det må gjøres en konkret vurdering, og at det ikke gjelder noen generell tidsfrist.

Dersom saksbehandlingen har pågått ut over rimelig tid, har skattyter krav på et effektivt rettsmiddel, herunder kompensasjon for krenkelsen, jf. EMK artikkel 13. Normalt vil nedsettelse av tilleggsskatten være et slikt effektivt rettsmiddel som EMK artikkel 13 krever, jf. *plenumsdom 2000* hvor det også fremgår at domstolene har full kompetanse til å bestemme opphevelse eller nedsettelse av tilleggsskatten. I den konkrete saken fant Høyesterett at en saksbehandlingstid på elleve år gikk så langt ut over kravet til avgjørelse innen rimelig tid at tilleggsskatten måtte falle helt bort. For det inntektsåret hvor saksbehandlingen hadde tatt nesten åtte år ble tilleggsskatten satt til 30 prosent, hensyn tatt til grovheten av skattunndragelsene.

Dersom nasjonale myndigheter erkjenner at saksbehandlingstiden har vært for lang og av denne grunn gir en målbar reduksjon i sanksjonen, vil skattyter også miste sin status som offer i forhold til EMK artikkel 34. Det følger av dette at skattyter i slike tilfeller ikke vil ha klagerett til EMD over denne krenkelsen – krenkelsen er reparert på nasjonalt plan, se om dette *Lie and Berntsen*. Nasjonale myndigheter vil ha en skjønnsmargin når det gjelder hvor omfattende kompensasjon som skal gis, og EMD vil neppe føre en inngående kontroll med dette.

#### 9.4.2 Kravet om en rettferdig rettergang (fair trial)

##### 9.4.2.1 Tilgang til domstolsbehandling («access to court»)

Etter festnet praksis gir konvensjonen også en rett til å få tilgang til domstolene, som et grunnleggende element i retten til en rettferdig rettergang. Retten er ikke absolutt, men kan begrenses så lenge ikke selve kjernen i rettigheten («*the very essence of the right*») blir svekket («*impaired*»). Begrensningene som statene innfører, må være proporsjonale, dvs. det må være et rimelig forhold mellom de midler som tas i bruk og de formål som søkes oppnådd. EMD har akseptert den begrensning som ligger i at tilleggsskatt – selv om det gjelder store beløp – ilegges av ligningsmyndighetene

i første instans. Det vises til *Janosevic* avsnitt 80 og 81 og *Västberga Taxi* avsnitt 92 og 93 når det gjelder disse generelle utgangspunkter.

Ett av tvistepunktene i *Janosevic* og *Västberga Taxi* var om klagerne hadde hatt effektiv tilgang til domstolene for å få prøvet vedtaket om illeggelse av tilleggsskatt. Innledningsvis under dette punkt i dommene understreker Domstolen at det for så vidt ikke er av avgjørende betydning at de svenske administrative domstoler ikke har kompetanse til å behandle straffesaker etter svensk rett. Domstolen fremhevet at klagerne hadde hatt tilgang til en domstol som var kompetent til å behandle spørsmål knyttet til tilleggsskatten, og at disse domstolene hadde kompetanse til å behandle alle sider av saken. Prøvingen var ikke begrenset til rettsanvendelsen, men omfattet også faktum, herunder bevisvurderingen. Dersom de administrative domstolene var uenige med ligningsmyndighetene kunne vedtaket oppheves. Dette var tilstrekkelig til å fastslå at den rettslige prøvingen hadde skjedd ved domstoler som sikret rettssikkerhetsgarantiene som EMK artikkel 6 krever.

Prøvingen stopper imidlertid ikke her. Domstolen undersøker også om klagerne var sikret en effektiv tilgang til domstolene. I denne sammenheng minner Domstolen om det alminnelige prinsipp at konvensjonen ikke gir rettigheter som kun er teoretiske eller illusoriske, men rettigheter som er praktiske og effektive. Spørsmålet om effektiv tilgang til domstolene kom på spissen særlig fordi ankebehandling ved de administrative domstolene – etter svensk rett – normalt ikke blir igangsatt før ligningsmyndighetene hadde foretatt en fornyet vurdering av sin avgjørelse i lys av anken. Anke har ikke oppsettende virkning og i disse sakene ble innkreving av skatt og tilleggsskatt igangsatt mot alle klagere før domstolene startet behandling av ankene. Vedtakene hadde således alvorlige konsekvenser for klagerne. De administrative domstolene behandlet dog krav om å midlertidig stanse tvangsinndrivelsen, men disse krav ble avslått fordi klagerne ikke kunne stille bankgaranti. I *Västberga Taxi* ble selskapet slått konkurs som følge av skattekravet, hvoretter saken for selskapets del ble avvist fra domstolene på grunn av manglende partsevne. I forhold til den private klageren ble det iverksatt inndrivelse av skattekravet ved lønns trekk. I *Janosevic* ble også klageren slått konkurs som en følge av skattemyndighetenes inndrivelse av skattekravet, endog før de administrative domstolene hadde behandlet kravet om midlertidig stans i tvangsinndrivelsen. EMD understreker at konsekvensene for klagerne kunne bli mer alvorlige ettersom tiden gikk og dessuten ville det være

vanskelig å beregne og gjenopprette for det tilfellet at skattyterne fikk medhold i at vedtakene måtte oppheves.

Selv om lite eller intet faktisk ble inndrevet, og selv om klagerne ville blitt slått konkurs på grunnlag av skattekravene alene, fant EMD at tvangsinndrivelsen – som også omfattet forfalt tilleggsskatt – sammen med den vanskelige situasjon klagerne ble satt i, gjorde det helt nødvendig for å sikre dem effektiv tilgang til domstolene, at ankebehandling ble hurtig («*promptly*») gjennomført. Etter en konkret vurdering av saksbehandlingstiden i de to sakene, fant Domstolen at ligningsmyndighetene og de administrative domstolene, for så vidt gjaldt behandlingen av kravet om midlertidig stans i tvangsinndrivelsen, ikke hadde behandlet sakene med den hurtighet som omstendighetene krevet. I *Janosevic* tok det ligningsmyndighetene tre år å gjennomføre en fornyet vurdering av saken, slik at den kunne oversendes til domstolsbehandling. I *Västberga Taxi* tok denne prosessen henholdsvis ett år og ni måneder og ett og et halvt år. I forhold til selskapet var det fortsatt ikke avgjort i svenske domstoler om det hadde partsevne etter konkurransen. Dette innebar at selskapet fortsatt, dvs. seks og et halvt år etter at ligningsmyndighetene ble bedt om å foreta en fornyet vurdering av saken, ikke var sikret tilgang til domstolene for avgjørelse av disse spørsmål. For den personlige klageren i denne saken ble spørsmålet om midlertidig stans i tvangsinndrivelsen først avgjort av domstolene to år og ni måneder etter ligningsmyndighetenes fornyede vurdering av saken. EMD fant at sakens faktum ikke tilsa at det forelå noen spesiell grunn som kunne rettferdiggjøre de periodene som klagerne hadde måttet vente på en domstolsprøving.

EMD konkluderte med at utsettelsen av domstolsbehandlingen av de materielle klagenes over vedtaket om tilleggsskatt var uakseptabelt langvarig i begge saker. Klagerne hadde dermed ikke hatt en effektiv tilgang til domstolene.

Som det vil fremgå av gjennomgangen ovenfor, gjelder disse sakene særlig problemer som kan oppstå i et system hvor skattyter må avvente en obligatorisk administrativ prosess – revurdering – før anken går til domstolsprøving. Dommene bygger forutsetningsvis på at et slikt system ikke i seg selv er uforenlig med konvensjonen. På den annen side kan retten til en effektiv tilgang til domstolene hindres på en konvensjonsstridig måte dersom domstolsbehandlingen utsettes på en uforsvarlig måte, til tross for at de konkrete forholdene – i disse sakene tvangsinndrivelse av kravene med alvorlige konsekvenser for skattyter – tilsier en hurtig forutgående saksbehandling.

For norske forhold er dommene på dette punkt først og fremst av betydning fordi de stadfester prinsippet om at konvensjonen ikke er til hinder for at ligningsmyndighetene ilegger tilleggsskatt i første instans. Videre bekrefter dommene at konvensjonen ikke krever at den rettslige overprøvingen må skje ved straffedomstoler eller i samsvar med nasjonal straffeprosess. Konvensjonen krever kun at den domstol som tilleggsskattevedtaket prøves for, har full kompetanse til å prøve både rettsanvendelse og faktum, og at domstolen har kompetanse til å oppheve vedtaket dersom den er uenig i ligningsmyndighetenes vedtak.

Dersom det blir vurdert å innføre fornyet administrativ vurdering av vedtaket om tilleggsskatt som en prosessforutsetning for søksmål på dette området, må blant annet regler og praksis om oppsettende virkning av vedtakene vurderes slik at hensynet til en tilstrekkelig effektiv tilgang til domstolene blir ivaretatt.

Det er dog grunn til å minne om at iverksettelse av tvangsinndrivelse av tilleggsskatten *i tillegg* kan få konsekvenser for hva som er avgjørelse innen rimelig tid, dvs. de krav som settes til saksbehandlingstiden i domstolene. Som nevnt ovenfor i avsnitt 9.4.1, fant EMD krenkelse også på dette punkt i *Janosevic* og *Västberga Taxi*. I begrunnelsen henvises det uttrykkelig til at «*the enforcement measures taken against the applicants called for prompt examinations of their appeals*».

#### 9.4.2.2 Likestilling mellom partene («*equality of arms*») og kontradiksjon

Både prinsippet om at partene skal være likestilt under rettergangen og prinsippet om kontradiksjon er sentrale bestanddeler av retten til en rettferdig rettergang («*fair trial*»). Prinsippene har nær sammenheng, blant annet slik at det ville innebære forskjellsbehandling mellom partene dersom den ene part ikke fikk kommentere materiale fra motparten, se Møse, Erik (2002): *Menneskerettigheter* Cappelen Akademiske forlag Oslo, side 342.

Men prinsippet om likestilling mellom partene rekker videre. I EMDs praksis er det for eksempel funnet krenkelse i en sak hvor den rettsoppnevnte sakkyndige var direktør for det institutt som i sin tid hadde skrevet den rapport som førte til at straffesak ble reist, jf. *Bönisch*. På grunn av den særlige posisjon han hadde i prosessen i forhold til ikke-sakkyndige vitner som tiltalte førte, innebar dette et brudd med prinsippet om likestilling mellom partene. Dersom en norsk domstol skulle oppnevne bokettersynsrevisor som sakkyndig i en sak

om ileggelse av tilleggsskatt basert på hans rapport, ville dette følgelig være vanskelig å forene med konvensjonen.

Når det gjelder kontradiksjon i straffesaker, er det sentrale krav at forsvaret (skattyter eller hans prosessfullmektig) må få anledning til å kommentere og imøtegå det som fremlegges fra den annen side; i SOU 2001: 25 *Skattetilllegg m.m.* side 160 er det uttrykt slik at i straffesaker må tiltalte ikke ha dårligere muligheter enn aktor til å presentere sin sak for domstolen. Under domstolsprøvingen vil det altså følge av konvensjonen at forsvaren må få innsyn i de dokumenter som fremlegges fra den annen side, og få mulighet til å vurdere om imøtegåelse er nødvendig, se for eksempel Møse 2002: side 342–344 med henvisninger til praksis.

Hvilke krav som mer generelt stilles til innsyn i saksdokumenter under den rettslige overprøvingen eller under ligningsmyndighetens behandling av saken, er vel mer uavklart. Det synes dog å følge av *Bendenoun* – hvor nettopp innsyn i skattemyndighetenes saksdokumenter var det underliggende menneskerettsproblem – at det ikke kan utelukkes at kravet til kontradiksjon etter omstendighetene medfører plikt til å fremlegge saksdokumenter fra forvaltningssaken. Et krav om innsyn må i alle fall begrunnes med hvorfor det er nødvendig med innsyn for å kunne ta til motmæle. I *Bendenoun* var det ikke krenkelse av EMK artikkel 6 at forvaltningen ikke hadde etterkommet en anmodning om fremleggelse av alle dokumenter i en omfattende sak uten at det var angitt presise grunner for hvorfor dette var nødvendig.

Dokumenter som myndighetene bygger sitt vedtak på eller som fremlegges for retten, må skattyter som nevnt få innsyn i og mulighet til å kommentere og imøtegå. Om det også må gis innsyn i underliggende dokumenter som myndighetenes vurderinger bygger på, kan reise vanskelige spørsmål, særlig der det er tale om erfaringsmateriale som bygger på taushetsbelagte opplysninger fra andre saker, se også Klingenberg, Olav, Lov og rett (2002) *Plenumsdommene i Høyesterett – hvilke konsekvenser kan de få?* side 323.

Det ledende synspunkt må være at skattyter må – for så vidt gjelder grunnlaget for ileggelse av tilleggsskatt – settes i stand til å delta i saksbehandlingen på en tilfredsstillende måte, dvs. at han må ha en reell mulighet til effektivt å imøtegå det materiale som legges fram fra myndighetens side, se generelt om dette i *Mantovanelli*.

### 9.4.3 Vernet mot selvinkriminering

#### 9.4.3.1 Generelt

Etter innarbeidet norsk lovgivning og praksis har skattyter en omfattende opplysningsplikt om forhold av betydning for ligningen, jf. ligningsloven kapittel 4 og merverdiavgiftsloven §§ 46 og 47 for så vidt gjelder avgiftspliktiges opplysningsplikt. Brudd på opplysningsplikt pålagt med hjemmel i ligningsloven § 4–10 er straffbar, jf. ligningsloven § 12–1. Avgiftspliktiges brudd på opplysningsplikt er straffbar etter merverdiavgiftsloven § 72 nr. 2, se beskrivelsen av gjeldende rett i kapittel 4.

Menneskerettskonvensjonene beskytter på sin side retten til ikke å inkriminere seg selv. Denne retten er ikke direkte uttrykt i EMK, men prinsippet følger etter festnet praksis av konvensjonens krav til en rettferdig rettergang i straffesaker. Konvensjonsbeskyttelsen innebærer at enhver som er siktet for en straffbar handling, har rett til å forholde seg taus og ikke bidra til sin egen domfellelse. Denne retten for skattyter til ikke å inkriminere seg selv kommer således i direkte konflikt med et helt sentralt institutt i skatte- og avgiftsforvaltningen, nemlig selvangivelses- og opplysningsplikten.

I *plenumsdom 2000* holdt Høyesterett det åpent om anvendelsen av EMK artikkel 6 på enkelte punkter måtte tillempes de særlige forhold som gjør seg gjeldende ved utligning av skatt. Av sammenhengen fremgår det at det blant annet var vernet mot selvinkriminering som Høyesterett her hadde i tankene. Etterfølgende praksis fra EMD – særlig EMDs dom i *JB* – synes dog å peke i retning av at også en skattyter som er å anse som siktet av skattemyndighetene i en tilleggsskattesak, er beskyttet av retten til ikke å inkriminere seg selv også før saken kommer for retten.

Saksforholdet i *JB* var i korte trekk følgende: Skattemyndighetene oppdaget gjennom undersøkelser hos en annen skattyter, at klageren hadde hatt inntekter som ikke var oppgitt til beskatning. Det ble besluttet å reise skatteunndragelsessak («*tax evasion proceedings*») mot ham. En slik sak omfatter både selve endringen og ileggelse av skattebot for unndragelsen. Det kan muligens diskuteres om det er slike vesentlige forskjeller mellom det norske og det sveitsiske system at dommen ikke har tilstrekkelig relevans for spørsmålet om vernet mot selvinkriminering gjelder under norske ligningsmyndigheters behandling av en sak om tilleggsskatt. Dersom det sveitsiske system innebar en ren strafferettslig behandling av tilleggsskattekravet/skatteboten kunne det muligens hevdes at dommen ikke ga særlig veiledning for bedømmel-

sen av et rent administrativt system som det norske. Det følger for så vidt av dommen at det i Sveits skiller mellom endringssaker og skatteundragelsessaker («*tax evasion proceedings*»), hvor de siste vil være en sammensatt prosess som også omfatter selve endringen av ligningen, se avsnitt 35 i dommen. Også skatteundragelsessaken synes dog å være en del av det administrative system og ikke en del av det ordinære straffeprosessuelle system. Det følger av faktum at overprøvingen skjedde ved administrativ klage til den føderale domstolen, se avsnitt 22 i dommen. Den føderale domstolen understreket dog at tilleggsskattesaker («*tax evasion proceedings*») var straffesaker hvor rettssikkerhetsgarantier, inklusiv EMK artikkel 6, kom til anvendelse, se avsnitt 26 i dommen. På den annen side var som nevnt formålet med prosessen sammensatt, og den delen som gjaldt endring av ligningen var ikke noen straffesak, se avsnitt 27.

Slik utvalget ser det er det særlig konsekvensene for ligningsmyndighetenes arbeid med endringssaken som kunne ha vært anført som begrunnelse for innskrenkninger i selvinkrimineringsprinsippet. IJB var disse konsekvensene antagelig like reelle som de vil være i det norske system. Prosessens sammensatte formål endret dog ikke EMDs vurdering av om EMK artikkel 6 var anvendelig, se avsnitt 47 til 49. Statens argument om at atskilte prosesser ville være tungvint, uproporsjonalt og ikke fremme menneskerettighetene (referert i avsnitt 60 i dommen), ble nokså kontant avvist av Domstolen, se avsnitt 70.

Under den administrative behandlingen av saken ble klageren bedt om å redegjøre for visse inntekter som ikke var oppgitt til skattemyndighetene. Også etter sveitsisk rett har skattyter en plikt til å samarbeide med skattemyndighetene, særlig ved å fremlegge regnskap, dokumenter og annet som de har i sin besittelse og som er relevante for beregning av skatten, se avsnitt 21 i dommen. Skattyter etterkom ikke disse anmodningene og han ble ilagt tre administrative bøter for ikke å ha besvart skattemyndighetenes henvendelser, på henholdsvis 1 000 og 2 000 sveitsiske franc.

EMD kom til at EMK artikkel 6 var anvendelig og at vernet mot selvinkriminering var krenket fordi skattemyndighetene hadde forsøkt å tvinge («*compel*») klageren til å fremlegge dokumenter som ville gitt informasjon om hans inntekter med sikte på beregning av hans skatt. Hovedsiktemålet med å innhente informasjonen var rett nok å finne ut om skattyter hadde hatt inntekter som ikke var kommet til beskatning. Domstolen kom til at klageren likevel var beskyttet av vernet mot selvinkriminering fordi han *ikke kunne utelukke* at ubeskattede

inntekter som ville fremkomme av disse dokumentene, kunne utgjøre et straffbart forhold.

Utvalget finner således at det er grunn til å anta at forbudet mot selvinkriminering vil gjelde under ligningsmyndighetenes behandling av en sak om endring hvor det også er varslet om illeggelse av tilleggsskatt slik at det foreligger en straffesiktelse i konvensjonens forstand. Tilsvarende vil trolig gjelde for avgiften. Med dette utgangspunkt er det nødvendig å klarlegge noe nærmere hva dette prinsippet gir beskyttelse mot. Det er særlig grunn til å se nærmere på spørsmålet om utstrekningen av vernet i tid og på spørsmålet om hva som er tvang i denne sammenheng.

#### 9.4.3.2 Forholdet til EMK artikkel 8

Selvinkrimineringsprinsippet beskytter først og fremst mot å avgi *forklaring* om egne straffbare forhold, men kan for så vidt også beskytte mer generelt mot press om aktivt å bidra til sin egen domfellelse. I *Funke* kom således EMD til at det var i strid med selvinkrimineringsprinsippet å pålegge Funke å fremskaffe dokumenter som tollmyndighetene ikke ville eller kunne fremskaffe selv. Hvor langt EMK artikkel 6 beskytter mot å bidra til at myndighetene får tilgang til dokumenter og annet bevis, er dog usikkert. Det kan spørres om pålegg om å gi adgang til kontorlokaler, arkiver m.m. rammes av forbudet mot selvinkriminering. Vil det for eksempel være i strid med dette forbudet om skattyter ble pålagt å oppgi passordet til en PC hvor man ventet å finne dokumentasjon?

Utvalget kan vanskelig se at pålegg om å gi adgang til kontorlokaler m.m. reiser spørsmål i forhold til selvinkrimineringsprinsippet. Det er her ikke tale om å aktivt fremskaffe dokumentasjonen for egne straffbare forhold, men å tilrettelegge for kontrollundersøkelser eller etterforskning. Bevisene som sådan eksisterer uavhengig av skattyters vilje, jf. *Saunders*, og skattyter er ikke pålagt å fremlegge de konkrete inkriminerende dokumentene selv, slik som i *Funke*. Det er for eksempel på det rene at det ikke er i strid med retten til ikke å inkriminere seg selv å gjøre bruk av beslaglagte dokumenter, se blant annet *Saunders* og *Cartledge*. Nettopp det forhold at vernet mot selvinkriminering ikke kan tenkes å sperre for tradisjonelle etterforskningsmetoder som beslag, ransaking, undersøkelse av blod, DNA osv., underbygger at man i eksemplene som er nevnt ovenfor er utenfor prinsippets virkeområde.

På den annen side kan konvensjonen komme inn på andre måter når det gjelder myndighetenes bruk av pålegg om å gi tilgang til kontorlokaler,

arkiver osv. Det finnes etter hvert en viss praksis fra EMD som viser at EMK artikkel 8 – retten til respekt for sitt hjem – også inkluderer en rett til respekt for et selskaps hovedkontor, filialkontorer eller forretningslokaler, se *Stès Colas Est and Others* og *Tamosius*. I den grad EMK artikkel 8 kommer til anvendelse i slike saker, vil Domstolen foreta en vurdering av om inngrepet – for eksempel en ransaking – har tilstrekkelig hjemmel, og om det er nødvendig i et demokratisk samfunn. I den sistnevnte vurdering vil det være av betydning om inngrepet var proporsjonalt og om det var tilstrekkelige prosessuelle garantier mot misbruk. De sakene som har vært behandlet av Domstolen gjelder ransaking av kontorer i saker hvor det har vært mistanke om straffbare forhold. I slike saker har Domstolen blant annet lagt vekt på om ransakingen var basert på en beslutning av retten, og om lovgivningen krevde skjellig grunn til mistanke om at straffbare forhold var begått for å tillate etterforskning.

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 bevisikring i avsnitt 12.2.3.2.

#### 9.4.3.3 Prinsippets utstrekning i tid

Utvalget ser først på spørsmålet om prinsippets utstrekning i tid – eller sagt på en annen måte; fra hvilket tidspunkt skattyter har rett til å forholde seg taus og ikke bidra til sin egen domfellelse. Konkret står man her overfor avgrensningen mot admi-

nistrative undersøkelser hvor borgerne uhindret av konvensjonen kan underlegges en straffesankjonert opplysningsplikt. Praksis fra EMD bekrefter at selvangivelsesplikten ikke i seg selv skaper problemer i forhold til selvinkrimineringsprinsippet. Domstolen uttaler om dette i *Allen*:

«The right not to incriminate oneself is primarily concerned, however, with respecting the will of an accused person to remain silent in the context of criminal proceedings and the use made of compulsorily obtained information in criminal prosecutions. It does not per se prohibit the use of compulsory powers to require persons to provide information about their financial or company affairs (see the above mentioned Saunders judgment, where the procedure whereby the applicant was required to answer the questions of the Department of Trade Inspectors was not in issue). In the present case, therefore, the Court finds that the requirement on the applicant to make a declaration of his assets to the Inland Revenue does not disclose any issue under Article 6 § 1, even though a penalty was attached to a failure to do so. The obligation to make disclosure of income and capital for the purposes of the calculation and assessment of tax is indeed a common feature of the taxation systems of Contracting States and it would be difficult to envisage them functioning effectively without it.»

Det følger av *Saunders* at det kan være begrensninger i adgangen til bruk av opplysninger, fremskaffet under trussel om straff ved administrative kontrollundersøkelser, i en senere straffesak, selv om disse kontrollundersøkelsene i seg selv ikke er omfattet av EMK artikkel 6 og vernet mot selvinkriminering. Dette drøftes videre nedenfor.

Som nevnt i avsnitt 9.4.1 uttalte Høyesterett i *plenumsdom 2000* at ligningsmyndighetene har anledning til å henvende seg til skattyter, be om tilleggsopplysninger og iverksette administrative kontrolltiltak vedrørende riktigheten av opplysninger skattyter har gitt, herunder foreta stedlig kontroll, uten at skattyter kan anses som straffesiktet i konvensjonens forstand. Dette innebærer at ordinære kontrolltiltak ikke anses å utgjøre en straffesiktelse som utløser rettighetene etter artikkel 6. Høyesterett bygger her blant annet på EMDs dom i *Saunders*, som nettopp gjaldt vernet mot selvinkriminering og som i sin tur bygger på *Fayed*. Kommisjonens avvisningsavgjørelse i *Abas* viser at denne avgrensningen av prinsippet også gjelder i tilleggsskattesaker. Kommisjonen viser her først til forbeholdet i *Imbrioscia* som er referert i avsnitt 9.3.1. Deretter uttaler Kommisjonen:

«The Commission notes that the functions performed by the Tax Inspector under Article 47 of the General State Taxes Act in the present case were essentially investigative in nature. The purpose of the Inspector's investigation was to ascertain and record facts for fiscal purposes and not for a legal determination as to the applicant's criminal liability, albeit that the results of a fiscal investigation could be used as the basis for action by the prosecution authorities in case these facts would disclose a possibility that criminal offences under the tax laws had been committed.»

Med referanse til *Fayed* og *Saunders* uttaler Kommissjonen videre:

«In these circumstances, the Commission cannot find that the applicant's situation was substantially affected for the purposes of Article 6 (Art. 6) of the Convention. The Commission further finds that a requirement that an investigation by a Tax Inspector under Article 47 of the General State Taxes Act should be subject to the guarantees of a judicial procedure as set forth in Article 6 para. 1 (Art. 6-1) of the Convention would in practice unduly hamper the effective functioning in the public interest of the activities of fiscal authorities (cf., *mutatis mutandis*, Eur. Court H.R., *Fayed v. United Kingdom* judgment of 21 September 1994, Series A no. 294-B, p. 48, para. 62 and *Saunders v. United Kingdom*, loc. cit., para. 67). The Commission is, therefore, of the opinion that the investigation by the Tax Inspector of the applicant's case was not such as to attract the application of Article 6 (Art. 6) of the Convention and, consequently, that the applicant's obligation to answer the Tax Inspector's questions did not constitute an infringement of the right to silence and the right not to incriminate oneself».

Oppsummeringsvis er det god grunn til å tolke konvensjonsorganenes praksis slik at borgerne ikke kan påberope seg vernet mot selvinkriminering under administrative undersøkelser med sikte på å bringe klarhet i grunnlaget for skatteberegningen. Dette gjelder selv om resultatet av slike undersøkelser senere kan bli brukt som grunnlag for en straffesiktelse, dvs. dersom undersøkelsene skulle avsløre muligheten for at skatt er unndratt slik at det er grunnlag for ileggelse av tilleggsskatt. Slike undersøkelser medfører således ikke at skattyter er «*substantially affected*» i konvensjonens forstand. Det synes altså som om avgrensningen blir noenlunde lik som for beregningen av starttidspunktet for hva som er saksbehandling innen rimelig tid, jf. avsnitt 9.4.1.

#### 9.4.3.4 Hvilke opplysninger gjelder prinsippet for?

Etter at skattyter anses siktet, vil han eller hun ha rett til å forholde seg taus og ikke ha plikt til å gi opplysninger som kan gi grunnlag for påstander om brudd på opplysningsplikten. Selv om EMK artikkel 6 ikke gjelder for selve endringssaken og det isolert sett ikke kan være tale om noe vern mot selvinkriminering i relasjon til opplysninger som skal tjene til opplysning av beregningsgrunnlaget for skatt, vil det i praksis være vanskelig å skille mellom de to sakene. Dette gjelder særlig i en slik sammensatt prosess som den som i dag følges ved endring og ileggelse av tilleggsskatt i Norge. I *JB* var klageren vernet mot å gi opplysninger fordi det *ikke kunne utelukkes* at ubeskattede inntekter som ville fremkomme av de dokumentene myndighetene hadde bedt om, kunne utgjøre et straffbart forhold. Etter at skattyter er siktet i konvensjonens forstand vil han eller hun altså ha en rett til å forholde seg taus i endringssaken som sådan, med mindre det er utelukket at de opplysningene som det bes om, kan utgjøre grunnlaget for en straffesiktelse. Det er i denne sammenheng viktig å minne om at beskyttelsen mot selvinkriminering ikke bare gjelder uttalelser som medfører direkte erkjennelse av straffbare forhold. Også opplysninger som tilsynelatende trekker i motsatt retning, kan senere brukes under rettssaken for å svekke troverdigheten til siktede, jf. *Saunders*. Også slike opplysninger kan derfor brukes på en inkriminerende måte.

#### 9.4.3.5 Hva med opplysninger fremskaffet under trussel om straff på et tidligere tidspunkt?

Foran har utvalget drøftet den alminnelige betydningen av forbudet mot selvinkriminering, nemlig retten til å forholde seg taus og dermed ikke bidra til egen domfellelse *som siktet* i en straffesak. Det følger dog av *Saunders* at det i tillegg kan være begrensninger for *bruk i en senere straffesak* av opplysninger fremskaffet under trussel om straff ved administrative kontrollundersøkelser, selv om disse kontrollundersøkelsene i seg selv ikke er omfattet av EMK artikkel 6. Særlig vil dette gjelde dersom slike opplysninger danner det vesentlige bevismessige grunnlaget for domfellelsen. I motsatt fall, dvs. dersom det dreier seg om opplysninger av mindre betydning, reiser det neppe problemer at opplysninger fremskaffet på denne måten fremlegges i straffesaken, se *Peterson Sarpsborg*. Selv om det ikke foreligger noen praksis som viser at det samme prinsippet må gjelde ved ileggelse av tilleggsskatt, er det ikke utelukket at det kan følge

tilsvarende begrensninger der ligningsmyndighetene ilegger tilleggsskatt – eventuelt at domstolen stadfester et slikt vedtak – basert på opplysninger som må anses fremskaffet under trussel om straff, for eksempel dersom straffetrusselen i ligningsloven § 4–10 har vært den reelle grunnen til at ligningsmyndighetene har kunnet fremskaffe opplysninger i strid med skattyters vilje til å forklare seg under bokettersynet. Utvalget er usikker på hvor praktisk denne situasjonen vil være. En vesentlig del av undersøkelsene vil være basert på bokettersynsrevisors egne undersøkelser etter at han er gitt tilgang til skattyters lokaler og dokumenter. Slike undersøkelser kan vanskelig sies å krenke forbudet mot selvinkriminering. Dersom opplysninger likevel er fremskaffet ved at skattyter under trussel om straff har forklart seg eller selv fremskaffet dokumenter, og disse senere brukes på en inkriminerende måte og samtidig utgjør en vesentlig del av bevismaterialet mot skattyter, kan dette etter omstendighetene være å trå vernet mot selvinkriminering for nær.

#### 9.4.3.6 Hva slags press verner prinsippet mot?

Det neste spørsmål er hva slags press for å forklare seg som vernet mot selvinkriminering omfatter. I *JB* er det sentrale innhold i forbudet mot selvinkriminering oppsummert slik i avsnitt 64 – en uttalelse som også finnes i en rekke andre dommer og som således er Domstolens festnede uttrykk for innholdet i prinsippet:

«Although not specifically mentioned in Article 6 of the Convention, the right to remain silent and the privilege against self-incrimination are generally recognised international standards which lie at the heart of the notion of a fair procedure under Article 6 § 1 of the Convention. The right not to incriminate oneself in particular presupposes that the authorities seek to prove their case without resort to evidence obtained through methods of coercion or oppression in defiance of the will of the «*person charged*». By providing the accused with protection against improper compulsion by the authorities these immunities contribute to avoiding miscarriages of justice and securing the aims of Article 6.»

Det er altså bruk av «*methods of coercion or oppression in defiance of the will of the «person charged»*» som ikke er tillatt. Et praktisk og viktig eksempel på uakseptabel tvang er opplysningsplikt under trussel om straff på siktelsesstadiet, slik som i *JB*. På den annen side bekrefter praksis fra EMD at

ikke ethvert tiltak – heller ikke enhver trussel om straff – som tar sikte på å oppfordre enkeltpersoner til å gi myndighetene informasjon som kan brukes i en senere straffeforfølgning, er konvensjonsstridig press. I *Allen* la Domstolen til grunn at en trussel om en bot på 300 pund ikke kunne sammenlignes med den alvorlige straffefølge som var aktuell i *Saunders* (inntil to års fengsel). Dessuten fant Domstolen at det heller ikke var noen uakseptabel tilskyndelse til å gi opplysninger at skattyter ble opplyst om ligningsmyndighetenes praksis, som gikk ut på at man la vekt på graden av samarbeid fra skattyters side når man vurderte om han skulle tiltales for bedrageri.

Det vil ikke være i strid med vernet mot selvinkriminering at man retter forespørsler til skattyter og oppfordrer ham til å forklare seg. Det vil for så vidt heller ikke være i strid med retten til ikke å inkriminere seg selv at det oppfordres til å gi opplysninger under henvisning til en generell sannhets- og opplysningsplikt. Dette har støtte i *Serves*. Det var ikke i strid med vernet mot selvinkriminering at en etterforskningsdommer krevde at et vitne skulle avlegge ed og at det ble ilagt bot når han nektet dette – til tross for at hans forhold sto sentralt i etterforskningen. Formålet med boten var å sikre at forklaringen var sann, ikke å tvinge vitnet til å forklare seg.

Videre er det i henhold til praksis fra EMD ikke uten videre i strid med vernet mot selvinkriminering at det trekkes slutninger av tausheten i siktedes disfavør, se *Murray*. Det må her foretas en konkret vurdering der blant annet tyngden av det bevismaterialet som ellers peker i samme retning og graden av press som legges på siktede, vil være av betydning. Overført på tilleggsskattesakene, kan det neppe hevdes at skattyter har vært utsatt for noe utilbørlig press dersom han velger å forklare seg fordi det for eksempel er klart at en skjønnsmessig fastsettelse av inntekten basert på det materiale ligningsmyndighetene ellers har, vil bli for høy. Det er videre klart at selvinkrimineringsprinsippet ikke er til hinder for bruk av straffeprosessuelle tvangsmidler slik som beslag av dokumenter, ransaking av kontorlokaler osv., jf. blant annet *Saunders*. Bruk av slike tvangsmidler vil ikke innebære manglende respekt for siktedes vilje til å forholde seg taus. Det er for så vidt et paradoks at den beskyttelse EMK artikkel 6 gir i tilleggsskattesaker vil kunne medføre behov for økt bruk av straffeprosessuelle tvangsmidler også for å få avdekket faktum i endringssakene.

#### 9.4.3.7 Oppsummering

Vernet mot selvinkriminering vil – slik utvalget vurderer det – gjelde fra det tidspunkt skattyter er å anse som siktet i tilleggsskattesaken. Fra dette tidspunkt kan han velge å forholde seg taus og ikke gi noen opplysninger, med mindre det er utelukket at disse kan danne grunnlag for ileggelse av tilleggsskatt. Fra dette tidspunkt vil det være uberettiget av ligningsmyndighetene å utsette skattyter for tvang om å forklare seg. Først og fremst må ligningsmyndighetene avstå fra å pålegge forklarings- eller samarbeidsplikt under trussel om staff.

Det kan videre være begrensninger i adgangen til å ilegge tilleggsskatt på grunnlag av opplysninger fremskaffet under forutgående kontrollundersøkelser dersom disse er fremskaffet under tvang i strid med skattyters ønske om ikke å forklare seg eller bidra med opplysninger på annen måte. EMDs praksis kan tyde på at ligningsmyndighetene ikke hovedsakelig kan basere et vedtak om tilleggsskatt på opplysninger fremskaffet på denne måten.

## 9.5 EMK artikkel 6 nr. 2 – uskyldspresumsjonen

### 9.5.1 Generelt om uskyldspresumsjonen

I *Janosevic og Västberga Taxi* tar EMD utgangspunkt i den generelle beskrivelsen som ble gitt av Domstolen i *Barberà, Messegue and Jabardo*, avsnitt 77:

«Paragraph 2 embodies the principle of the presumption of innocence. It requires, inter alia, that when carrying out their duties, the members of a court should not start with the preconceived idea that the accused has committed the offence charged; the burden of proof is on the prosecution, and any doubt should benefit the accused. It also follows that it is for the prosecution to inform the accused of the case that will be made against him, so that he may prepare and present his defence accordingly, and to adduce evidence sufficient to convict him.»

I de svenske sakene uttalte Domstolen generelt at de svenske domstolene skulle vurdere sakene på grunnlag av det bevismateriale som ble presentert, og at det var ligningsmyndighetene som måtte vise at det var grunnlag for, med hjemmel i den relevante lovgivning, å ilegge tilleggsskatt. Videre var det ingen indikasjon i de svenske sakene på at rettsmedlemmer var forutinntatt ved bedømmelsen av sakene. På det generelle plan synes derfor

ikke de svenske reglene å reise problemer under EMK artikkel 6 nr. 2.

Uskyldspresumsjonen kan dog få betydning på flere ulike måter. Nedenfor skal utvalget særlig se på noen konkrete problemstillinger som kan tenkes reist i saker om ileggelse av tilleggsskatt.

### 9.5.2 Bruk av objektive straffebud og omvendt bevisbyrde for unnskyldelige forhold

I *Janosevic og Västberga Taxi* hadde klagerne anført at de hadde en nesten uoverstigelig bevisbyrde når de krevde at tilleggsskatten ikke skulle ilegges, og at de derfor i realiteten var ansett som skyldige i strid med uskyldspresumsjonen. Bakgrunnen for denne anførselen var at etter svensk rett – som etter den norske ligningsloven – ilegges tilleggsskatt etter tilnærmet objektive kriterier, og slik at skattyter må føre bevis for unnskyldelige forhold. Unnskyldningsgrunnene som finnes i svensk rett er stort sett holdt innenfor de samme nokså snevre rammer som også finnes i ligningsloven § 10–3. Domstolen la for det første til grunn – under henvisning til tidligere praksis – at det ikke var i strid med konvensjonen å ha objektive elementer i straffelovgivning.

Domstolen la deretter til grunn at svensk rett på dette punkt la bevisbyrden for eksistensen av unnskyldningsgrunner på skattyter. Svensk rett opererte altså med en presumsjon, som det var opp til skatteyter å tilbakevise. EMDs praksis viser imidlertid at slike presumsjoner når det gjelder faktum og rettsanvendelse kan aksepteres dersom de holdes innenfor rimelige rammer som tar hensyn til hva som står på spill og ivaretar forsvarets rettigheter, se *Salabiaku*. Ved bruk av presumsjoner må statene, sier Domstolen, finne en rimelig balanse mellom viktigheten av det som står på spill og forsvarets rettigheter; det må altså være rimelig proporsjonalitet mellom de midler som brukes og det berettigede formål som man ønsker å oppnå. I de konkrete sakene fant Domstolen at de svenske reglene satte opp presumsjoner som var vanskelige å tilbakevise, men at skattyter hadde visse muligheter til å diskulper seg. For det første ville bevis for at selve skatteberegningen var basert på et uriktig grunnlag, automatisk medføre at tilleggsskatten ble satt ned. Som et alternativt forsvar kunne klagerne ha anført at selv om de hadde gitt uriktige opplysninger, så var dette etter omstendighetene unnskyldelig eller åpenbart urimelig. Dette hadde de imidlertid ikke gjort.

EMD anerkjenner også statenes finansielle interesser i skattesaker som et relevant hensyn.

Domstolen uttaler videre at et skattesystem basert hovedsakelig på informasjon gitt av skattyter, selv ikke ville fungere tilfredsstillende uten noen form for sanksjon mot opplysningssvikt. Det store antallet selvangivelser som innleveres årlig, sammenholdt med hensynet til forutberegnelighet og ensartet anvendelse av slike sanksjoner krever utvilsomt – sier Domstolen – at de blir ilagt etter standardiserte regler. I lys av dette finner Domstolen at de presumsjonene som finnes i svenske regler om tilleggsskatt er holdt innenfor slike rimelige rammer som konvensjonen krever. Det legges særlig vekt på at skattyterne hadde visse muligheter til forsvar basert på subjektive elementer og på statens finansielle interesser. Domstolen gir imidlertid uttrykk for et visst forbehold avslutningsvis (*Janosevic* avsnitt 104 og *Västberga Taxi* avsnitt 116):

«... as the Supreme administrative Court stated ... this conclusion in general «requires that the courts ... make a nuanced and not too restrictive assessment in each individual case as to whether there are grounds for setting aside or remitting the tax surcharge».»

Etter dette bør det kunne legges til grunn at heller ikke reglene i ligningsloven § 10–2 sammenholdt med § 10–3 vedrørende vilkår for ileggelse av ordinær tilleggsskatt er i strid med uskyldpresumsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2.

### 9.5.3 Krav til bevisenes styrke

EMD ser det ikke som sin oppgave å behandle spørsmål om bevisvurderingen ved nasjonale domstoler. Videre finnes det ganske ny praksis fra EMD som bekrefter at Domstolen anser at konvensjonen heller ikke gir anvisning på regler om hvorledes bevis skal vurderes i straffesaker, se *Kawka og Trojanowski and Rogosz*. I disse sakene bygges det på en uttalelse i *Garcia Ruiz*, en sivil sak. EMD har i disse sakene for det første bekreftet at det normalt ikke er dens oppgave å behandle spørsmål om påståtte feil i bevisbedømmelsen eller rettsanvendelsen ved nasjonale domstoler. Men videre uttaler Domstolen:

«Moreover, while Article 6 of the Convention guarantees the right to a fair hearing, it does not lay down any rules on the admissibility of evidence or the way it should be assessed, which are therefore primarily matters for regulation by national law and the national courts».

Konvensjonen gir altså ingen anvisning på regler om bevisvurdering, heller ikke i straffesaker. EMDs generelle uttalelse i *Barberà, Messegué and*

*Jabardo*, som er sitert ovenfor, kunne dog tyde på at uskyldpresumsjonen knesatte prinsippet om *in dubio pro reo* (all tvil skal komme tiltalte til gode) som den generelle regel om bevisvurderingen i straffesaker, jf. Møse 2002: side 366. På den annen side viser praksis med hensyn til bruk av omvendt bevisbyrde og presumsjoner – også når det gjelder faktum – at dette neppe kan antas å gjelde helt unntaksløst. I *Janosevic* og *Västberga Taxi* ble spørsmålet om krav til bevisenes styrke ikke drøftet direkte, selv om det er på det rene at prinsippet om at skyld må være bevist utenfor enhver rimelig tvil ikke gjelder i tilleggsskattesaker etter svensk rett. SOU 2001: 25 Om skattetillagg m.m. anser spørsmålet som uavklart, men foreslår at man skal innføre den alminnelige strafferettslige regel om bevisvurdering – bevist utenfor enhver rimelig tvil – for å oppnå en rimelig grad av sikkerhet for at systemet står seg ved en internasjonal prøving.

I Harris, O'Boyle and Warbrick (1995): *Law of the European Convention of Human Rights*, Bubberworths, London, side 210 er det uttalt at EMK artikkel 6 nr. 1 «does not require that any particular rules of evidence are followed in national courts» – verken i sivile saker eller i straffesaker. Disse forfatterne viser til at dette er en naturlig følge av den store variasjon i bevisregler som finnes i de europeiske rettssystemene. De samme forfattere uttaler også følgende i forbindelse med EMK artikkel 6 nr. 2 (side 244):

«As to the standard of proof, there is no clear statement that there is a requirement of proof of guilt beyond reasonable doubt.»

Når det gjelder tilleggsskattesakene kan det i tillegg anføres at hensynet til statens finansielle interesser i skattespørsmål – som tilsier at tilleggsskatt ilegges etter standardiserte regler – taler med betydelig styrke for at det skal kunne gjelde samme krav til bevis i tilleggsskattesaken som i endrings-saken, jf. uttalelsene i *Janosevic* og *Västberga Taxi* om de generelle hensyn som gjør seg gjeldende for anvendelsen av uskyldpresumsjonen i relasjon til tilleggsskattereglene, gjengitt i avsnitt 9.5.2. Det må etter dette kunne legges til grunn at konvensjonen antagelig ikke krever at det skal gjelde særlige krav til bevisenes styrke i tilleggsskattesaker.

### 9.5.4 Kan tilleggsskatten inndrives før rettslig prøving har skjedd?

Også dette spørsmål ble behandlet av Domstolen i *Janosevic* og *Västberga Taxi*. EMD tar i disse sakene det utgangspunkt at verken EMK artikkel 6 eller noen annen bestemmelse i konvensjonen er

til hinder for at tvangsinndrivelse gjennomføres før vedtaket om ileggelse av tilleggsskatt er endelig. På den annen side kan slik foregrepet tvangsinndrivelse ha alvorlige konsekvenser for skattyter og kan, uttaler Domstolen, påvirke hans forsvar i den etterfølgende rettssaken på en negativ måte. Derfor må slik foregrepet tvangsinndrivelse holdes innenfor rammer hvor det finnes en rimelig balanse mellom de interesser som er berørt. Videre anser Domstolen at statens finansielle interesser ikke har samme vekt når det gjelder foregrepet tvangsinndrivelse. Dette kan således ikke i seg selv berette inndrivelse på et tidlig stadium av prosessen.

Et moment i vurderingen av om foregrepet inndrivelse er i strid med uskyldspresumsjonen, er om tilleggsskatten kan bli krevd tilbake og om den opprinnelige rettslige situasjon kan gjenopprettes dersom skattyter vinner fram i rettssaken. EMD viser til at ved foregrepet tvangsinndrivelse av betydelige summer, kan det være vanskelig fullt ut å kompensere skattyter for tapet som han har lidt. Domstolen uttaler på denne bakgrunn (*Janosevic* avsnitt 108 og *Västberga Taxi* avsnitt 120):

«A system that allows enforcement of considerable amounts of tax surcharges before there has been a court determination of the liability to pay the surcharges is therefore open to criticism and should be subjected to strict scrutiny.»

Når EMD likevel ikke fant krenkelse i de to sakene, var det fordi lite eller intet faktisk hadde blitt inndrevet og at klagerne ville blitt slått konkurs på bakgrunn av skattgjelden alene. I lys av dette var muligheten som klagerne etter svensk rett hadde til å kreve tilbakebetalt ethvert beløp som hadde blitt innkrevet, tilstrekkelig til å sikre klagerens interesser i disse sakene.

EMDs praksis viser altså at EMK artikkel 6 ikke er til hinder for at tvangsinndrivelse skjer før den rettslige overprøvingen er gjennomført. På den annen side gis det uttrykk for en betydelig skepsis til et slikt system der store summer inndrives før den rettslige prøvingen er gjennomført. Det må i det minste være sikkerhet for at inndrevne beløp kan kreves tilbake og antagelig også at tap erstattes.

### 9.5.5 Ansvar for medhjelperes feil

Det kan reises spørsmål ved om EMK artikkel 6 er til hinder for at det for tilleggsskatten skjer en identifikasjon mellom skattyter og hans medhjelpere. I utgangspunktet er EMK artikkel 6 en bestem-

melse om de prosessuelle garantier som må sikres for siktede i en straffesak. Den gjelder ikke det materielle innholdet i straffebestemmelser. Et ansvar for medhjelperes feil kan dog muligens reise spørsmål under uskyldspresumsjonen. Utvalget har ikke sett spørsmålet behandlet i praksis eller litteraturen, og vurderingen her vil være beheftet med usikkerhet.

Etter utvalgets skjønn er det nærliggende å anta at EMD vil angripe spørsmålet på en lignende måte som den som er beskrevet i avsnitt 9.5.2 vedrørende objektive elementer i straffebestemmelser. EMK artikkel 6 er ikke uten videre til hinder for at straff ilegges etter objektive kriterier eller at det brukes rettslige presumsjoner. Hensynet til statenes finansielle interesser i skattespørsmål tilsier at man kan ilegge tilleggsskatt etter standardiserte regler. Utvalget vil anta at dette også åpner for at skattyter kan identifiseres med medhjelper i den forstand at han i utgangspunktet hefter for enhver uriktig opplysning gitt til skattemyndighetene, selv om årsaken til feilopplysningen finnes hos medhjelperen. Slike regler er også av stor betydning for effektiv, forutsigbar og ensartet anvendelse av tilleggsskatt. Utvalget antar dog at slike regler om identifikasjon også må være proporsjonale. I dette ligger antagelig at skattyter må ha en viss mulighet til å diskulperer seg på grunnlag av subjektive forhold. EMDs dommer i *Janosevic* og *Västberga Taxi* viser at unnskyldningsgrunnene kan være nokså snevre. Det vises til drøftelsen i avsnitt 9.5.2.

### 9.5.6 Tilleggsskatt kan ikke ilegges et dødsbo

Det følger av EMDs dommer i *AP, MP and TP* og *EL, RL and JO* at det vil være i strid med uskyldspresumsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2 å ilegge arvingene tilleggsskatt for skatteunndragelser som avdøde var ansvarlig for. Sakene gjaldt kun den situasjon hvor tilleggsskatt ble ilagt etter at skattyter var avgått ved døden. Domstolen har ikke gitt uttrykk for at tilleggsskatt som allerede er ilagt må falle bort ved skattyters død. I de to dommene mot Sveits uttaler EMD (avsnitt 46/51):

«The Court observes that no issue could be, nor was, taken with the recovery from the applicants of unpaid taxes. Indeed, the Court finds it normal that tax debts, like other debts incurred by the deceased, should be paid out of the estate.»

EMD formulerer deretter problemstillingen slik:

«Imposing criminal sanctions on the living in respect of facts apparently committed by a deceased person is, however, a different matter. Such a situation calls for careful scrutiny by the Court.»

Domstolen uttalte i disse dommene at det er en grunnleggende regel i strafferetten at det straffettslige ansvaret ikke overlever den person som har begått den straffbare handlingen og at en slik regel også utgjør et krav i henhold til uskyldspresumsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2.

Oppsummeringsvis vil altså EMK artikkel 6 nr. 2 sperre for ileggelse av tilleggsskatt etter at skattyter er avgått ved døden. På den annen side vil det antagelig ikke være i strid med konvensjonen at tilleggsskatt som allerede var ilagt skattyter før han avgikk med døden, skal betales av boet. Slik også SOU 2001: 25 *Skattetilllegg m.m.* side 188. Det kan imidlertid være grunn til å merke seg at EMD bygger sin vurdering på grunnleggende straffettslige prinsipper. En full likestilling med bøtestrafen, hvor straffeloven § 75 første ledd hindrer fullbyrdelse etter den skyldiges død, kan derfor ikke utelukkes.

## 9.6 EMK artikkel 6 nr. 3 – minimumsrettighetene i straffesaker

### 9.6.1 EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav a

Retten til å bli informert om siktelsen har som siktemål at siktede skal få anledning til å forberede sitt forsvar, se Møse 2002: side 372 flg. om dette. Underretningen kan gis skriftlig eller muntlig.

Underretningen må redegjøre for det faktiske grunnlag for siktelsen. Dessuten skal det opplyses om hvorledes handlingene rettslig sett karakteriseres («*the nature of the accusation*»). Informasjonen om disse forhold skal være «*in detail*», altså settes det krav til at beskrivelsen skal gi tilstrekkelig veiledning i den konkrete saken.

Et varsel etter ligningsloven § 10–2 nr. 5 vil normalt være meget detaljert når det gjelder opplysningssvikten og det redegjøres gjerne grundig for beregningen av skattegrunnlaget. Når det gjelder den rettslige karakteristikk av handlingen, dvs. subsumsjonen under ligningsloven § 10–2 flg., har varslene ikke alltid vært like detaljerte, jf. for eksempel de som er referert i *plenumsdom 2000*. For å bringe varslene fullt ut i samsvar med EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav a, bør det i alle fall angis konkret hvilken bestemmelse det vurderes å ilegge tilleggsskatt etter.

Underretningen skal gis på et språk som skattyter forstår. En slik redegjørelse på et utenlandsk språk kan normalt gis muntlig, se *Kamasinski*.

### 9.6.2 EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav b

Denne bestemmelsen skal sikre siktede tilstrekkelig tid og muligheter til å forberede sitt forsvar. Regelen har nær sammenheng med bestemmelsen i EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav a.

For det første må det altså ikke settes så snevre tidsfrister for å kommentere varslet at skattyter ikke gis tilstrekkelig tid til å forberede sitt forsvar. Normalt vil dette neppe skape problemer i praksis. Men dersom det kun er varslet om ileggelse av ordinær tilleggsskatt, må skattyter antagelig varsles på nytt dersom ligningsmyndighetene senere finner at det likevel er utvist grov uaktsomhet eller forsett og dermed vurderer å ilegge forhøyet tilleggsskatt.

Hvilke muligheter siktede må sikres for å forberede sitt forsvar må vurderes konkret. En side av muligheten til å forsvare seg effektivt er at siktede, eventuelt hans advokat, har adgang til sakens dokumenter – i alle fall i den grad myndighetene bygger sin straffesiktelse på dem. Siktede må dog underbygge at de enkelte dokumenter han ønsker for å forsvare seg, er nødvendige.

### 9.6.3 EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav c

Denne bestemmelsen inneholder tre regler: 1) Retten til å forsvare seg selv. 2) Retten til å la seg bistå av advokat. 3) Retten å få slik bistand vederlagsfritt.

Regel 1) og 2) skaper neppe problemer i forhold til dagens praksis når det gjelder ligningsmyndighetenes eller domstolenes behandling av tilleggsskattesaker.

Retten til vederlagsfri bistand fra advokat under ligningsmyndighetenes behandling av saken, reiser dog særlige spørsmål. Innledningsvis må det understrekes at retten til vederlagsfri bistand ikke er ubetinget, heller ikke under rettssaken. Det må skje en konkret vurdering hvor det avgjørende er om vedkommende ikke har tilstrekkelige midler til selv å dekke kostnadene og om vederlagsfri bistand er påkrevd i rettferdighetens interesse. Det sistnevnte vilkåret innebærer at det må foretas en konkret vurdering av hvor alvorlig anklagen er, hvor komplisert saken er og vedkommendes personlige forutsetninger.

Som det fremgår av sitatet fra EMDs dom i *Imbrioscia* som er gjengitt ovenfor i avsnitt 9.3.1, er anvendelsen av EMK artikkel 6 først og fremst ret-

tet inn mot rettigheter under selve rettergangen. Konvensjonen sikrer ikke etter sin ordlyd retten til bistand av advokat under saksbehandlingen forut for rettergangen. I *Harper* er rettstillingen oppsummert slik:

«The Court recalls in this connection that, even if the primary purpose of Article 6, as far as criminal matters are concerned, is to ensure a fair trial by a «tribunal» competent to determine «any criminal charge», it does not follow that the Article has no application to pre-trial proceedings. Thus, Article 6 – especially paragraph 3 – may be relevant before a case is sent for trial if and so far as the fairness of the trial is likely to be seriously prejudiced by an initial failure to comply with its provisions (see the *Imbrioscia v. Switzerland* judgment of 24 November 1993, Series A no. 275, p. 13, § 36). The manner in which Article 6 §§ 1 and 3 (c) is to be applied during the preliminary investigation depends on the special features of the proceedings involved and on the circumstances of the case. In its *John Murray* judgment the Court also observed that, although Article 6 will normally require that the accused be allowed to benefit from the assistance of a lawyer already at the initial stages of police interrogation, this right, which is not explicitly set out in the Convention, may be subject to restriction for good cause. The question, in each case, is whether the restriction, in the light of the entirety of the proceedings, has deprived the accused of a fair hearing (ibidem, pp. 54–55, § 63).»

Utvalget har ikke funnet saker fra EMD som gjelder retten til vederlagsfri juridisk bistand under skattemyndighetenes behandling av saken. Domstolens alminnelige utgangspunkt – slik det fremgår av sitatet ovenfor – utelukker ikke at et slikt krav også kan gjelde på dette stadium av saksbehandlingen. På den annen side viser praksis at det må foretas en konkret vurdering av særtrekkene ved den aktuelle saksbehandling og de konkrete saksforhold. Et sentralt spørsmål vil være om retten til advokat på det offentliges bekostning før selve rettssaken er nødvendig for å sikre at rettergangen gjennomføres på en rettferdig måte. Her vil Domstolen vurdere ligningsbehandlingen og rettergangen som helhet.

Det kan således spørres om det generelt kan legges til grunn at det er nødvendig for å sikre en rettferdig rettergang at retten til vederlagsfri advokat utvides til også å omfatte ligningsmyndighetenes behandling av saken. I mangel av konkret praksis fra EMD er det vanskelig å besvare dette spørsmålet med høy grad av sikkerhet. I de saker hvor

spørsmålet om rett til forsvarer under etterforskningen har vært behandlet av EMD, er det særlig rett til bistand under avhør i mer alvorlige straffesaker som har vært tema. Noen direkte overføringsverdi har slike saker ikke.

I den svenske utredningen SOU 2001: 25 *Skattetillegg m.m.* ble det lagt til grunn at det ikke er nødvendig med ny lovgivning på dette punkt, til tross for en meget restriktiv praksis i Sverige når det gjelder rett til fri rettshjelp i skattesaker. Det ble pekt på at en tilsvarende restriktiv praksis gjaldt for saker om bøtStraff, noe som måtte anses godtagbart. Der hvor skattesaken er særlig komplisert, ville dog de svenske regler åpne for at det ble oppnevnt forsvarer også i bøtesaker. Rettshjelpslovgivningen burde etter den svenske komité's syn anvendes på samme måte (side 190).

Et særtrekk ved saksbehandlingsreglene som gjelder for ligningsmyndighetene er at ligningskontorene har en veiledningsplikt overfor skattyter, jf. ligningsloven § 3–1. Dersom denne veiledningsplikten utøves aktivt i saker om tilleggsskatt, vil behovet for juridisk bistand være mindre i denne fasen av saken. Forutsetningen må være at det veiledes både om prosessuelle rettigheter og de spørsmål i den konkrete saken som det vil være av betydning for skattyter å opplyse om under saksbehandlingen. Det er for så vidt ikke uvanlig at ligningsmyndighetene under saksforberedelsen stiller konkrete spørsmål til skattyter og/eller avholder møter hvor saken fremlegges og konkrete punkter forklares.

Videre reduseres behovet for advokat under ligningsbehandlingen ved at denne rett skal sikres under domstolenes behandling i den utstrekning konvensjonen krever det. I tilleggsskattespørsmålet har domstolene full kompetanse og det er ikke adgang til å avskjære nye bevis under den rettslige overprøvingen, jf. *plenumsavgjørelse 2/2002* og nedenfor i avsnitt 9.7. Slik sett vil man kunne si at det sjelden vil være nødvendig med forsvarerbistand under forvaltningens behandling av saken for å sikre at saksbehandlingen som helhet blir rettferdig. Som nevnt vil EMD foreta en samlet vurdering av forvaltningens saksbehandling og rettergangen.

På denne bakgrunn må det legges til grunn at EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav c – retten til advokat på det offentliges bekostning – sjelden vil kunne påberopes under ligningsforvaltningens behandling av saken. Praktiseringen av reglene om fri rettshjelp må dog tilpasses konvensjonens krav, særlig slik at disse ivaretas under den rettslige overprøvingen når skattyter ikke selv har midler til å betale for advokatbistand, og slik bistand etter en konkret vurdering er påkrevd i rettferdighetens

interesse. Som i SOU 2001: 25 *Skattetillegg m.m.* må det antas at retten til vederlagsfri forsvarerbistand først og fremst tilkommer privatpersoner og ikke selskaper (side 190–191).

I denne sammenheng kan det nevnes at et system hvor en straffedømt person i prinsippet er forpliktet til å betale saksomkostninger, inklusive den oppnevnte forsvarers omkostninger, ikke er uforenlig med EMK artikkel 6, jf. EMDs dom i *Croissant*. Tvistemålslovens saksomkostningsregler er således i prinsippet ikke uforenlig med EMK artikkel 6. Etter EMDs praksis kan saksomkostninger dog ikke tilkjennes der det ville påvirke rettferdigheten av rettergangen på en negativ måte («*provided this does not adversely affect the fairness of the proceedings*»).

#### 9.6.4 EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav d

Retten til å avhøre og føre vitner er særlig myntet på ordinær rettergang. Dessuten kan ikke siktede kreve avhørt ethvert vitne han måtte ønske. Det er videre først og fremst for de nasjonale domstoler å vurdere behovet for vitneførsel, jf. *Vidal*. EMDs oppgave er først og fremst å sikre likebehandling mellom partene («*equality of arms*») på dette punkt.

#### 9.6.5 EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav e

Også retten til tolk synes etter sin ordlyd først og fremst å være myntet på ordinær rettergang. Tolkebistanden må være slik at tiltalte gis mulighet til å ha kunnskap om saken mot ham og forsvare seg, særlig ved fremleggelse av sin versjon av saken. Det gjelder ingen særskilte betingelser for retten til tolkebistand, se *Lüedicke, Belkacem and Koc*.

Under ligningsmyndighetenes saksbehandling vil informasjon om siktelsen/varsel på et språk skattyter forstår etter EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav a, normalt sikre ham tilstrekkelig innsikt til å redegjøre for saken overfor ligningsmyndighetene. Siktede kan under enhver omstendighet ikke kreve skriftlig oversettelse av alle bevis eller offisielle dokumenter under saksbehandlingen.

### 9.7 Nærmere om rettighetene under den rettslige overprøvingen

Kravet til domstolenes prøvingskompetanse er formulert i *Janosevic* (avsnitt 81 og 82) og *Västberga Taxi* (avsnitt 93 og 94):

«The Court notes that the basis for the various proceedings in the present case is the Tax Authority's decisions of 22 and 27 December 1995, which imposed additional taxes and tax surcharges on the applicant. The tax authorities are administrative bodies which cannot be considered to satisfy the requirements of Article 6 § 1 of the Convention. The Court considers, however, that Contracting States must be free to empower tax authorities to impose sanctions like tax surcharges even if they come to large amounts. Such a system is not incompatible with Article 6 § 1 so long as the taxpayer can bring any such decision affecting him before a judicial body that has full jurisdiction, including the power to quash in all respects, on questions of fact and law, the challenged decision (see the *Bendenoun v. France* judgment of 24 February 1994, Series A no. 284, pp. 19–20, § 46, and the *Umlauf v. Austria* judgment of 23 October 1995, Series A no. 328-B, pp. 39–40, §§ 37–39).

Under Swedish law, appeals against the Tax Authority's decisions of 22 and 27 December 1995 as well as its decision of 21 May 1996 concerning the request for a stay of execution lay to the administrative courts. Indeed, the applicant has availed himself of that remedy. It is thus clear that the administrative courts are competent to examine questions relating to tax surcharges. It is true that, as a consequence, they sit in proceedings that are of a criminal nature for the purposes of the Convention although they have no general jurisdiction to deal with issues that are classified as belonging to the criminal law under the Swedish legal system. However, the Court notes that the administrative courts – like the courts of general jurisdiction that determined the bankruptcy issue – have jurisdiction to examine all aspects of the matters before them. Their examination is not restricted to points of law but may also extend to factual issues, including the assessment of evidence. If they disagree with the findings of the Tax Authority, they have the power to quash the decisions appealed against. For these reasons, the Court finds that the judicial proceedings in the case have been conducted by courts that afford the safeguards required by Article 6 § 1.»

Det er vanskelig å tenke seg at begrensninger i domstolenes kompetanse ved overprøving av vedtak om tilleggsskatt vil bli akseptert. I *plenumsdom 2000* la Høyesterett til grunn at domstolene også måtte ha full kompetanse til å bestemme opphevelse eller nedsettelse av tilleggsskatten der dette er påkrevd for å gi et effektivt rettsmiddel etter EMK artikkel 13.

I tillegg til dette er det ikke lenger grunn til å gjøre begrensninger i rettighetene i EMK artikkel 6 når tilleggsskattesaken er brakt inn for domstolene. Her gjelder altså bestemmelsen fullt ut, herunder kravene til offentlig rettergang ved en upartisk og uavhengig domstol.

Som nevnt i avsnitt 9.2.4, kan det ikke ved overprøving av den del av vedtaket som gjelder tilleggsskatt, legges begrensninger på adgangen til å anføre nye faktiske omstendigheter slik regelen ellers er ved overprøving av skatte- og avgiftsvedtak, jf. *plenumsavgjørelse 2/2002*.

## 9.8 EMK protokoll nr. 7 artikkel 4 (P 7-4) –forbudet mot gjentatt straffeforfølgning

### 9.8.1 Generelt

Syvende protokoll til EMK ble utarbeidet med sikte på å bringe Den europeiske menneskerettskonvensjon på linje med FN-konvensjonen om sivile og politiske rettigheter av 16. desember 1966. I forordet til protokollen understrekes det at medlemsstatene ønsker «å ta ytterligere skritt for å sikre den felles håndheving av visse rettigheter og friheter.» Protokollen ble ratifisert av Norge 25. oktober 1988, og trådte i kraft for Norge 1. januar 1989.

Artikkel 4 i syvende protokoll, heretter benevnt P 7-4, har følgende ordlyd i den offisielle oversettelsen:

Artikkel 4. *Rett til ikke å bli stilt for retten eller straffet to ganger*

1. Ingen skal kunne bli stilt for retten eller straffet på ny i en straffesak under den samme stats domsmyndighet, for en straffbar handling som han allerede er blitt endelig frikjent eller domfelt for i samsvar med loven og rettergangsordningen i straffesaker i denne stat.

2. Bestemmelsene i forrige avsnitt skal ikke være til hinder for å gjenoppta en sak i samsvar med vedkommende stats lov og rettergangsordning i straffesaker, hvis det foreligger bevis for nye eller nyoppdagede omstendigheter eller hvis det i den tidligere rettergangen har vært en grunnleggende feil, som kunne påvirke utfallet av saken.

3. Denne artikkel kan ikke bli fraveket etter artikkel 15 i Konvensjonen.

I den engelske versjonen har første ledd denne ordlyden:

Article 4. *Right not to be tried or punished twice*  
«No one shall be liable to be tried or punished again in criminal proceedings under the

jurisdiction of the same State for an offence for which he has already been finally acquitted or convicted in accordance with the law and penal procedure of that State.»

Bestemmelsens første ledd inneholder et forbud mot at noen forfølges strafferettslig på ny for en handling som han allerede er endelig dømt eller frifunnet for i vedkommende stat. Bestemmelsen oppstiller således et forbud mot gjentatt straffeforfølgning og forplikter medlemsstatene til å gi avgjørelser i straffesaker negativ materiell rettskraft. Den er likevel ikke til hinder for gjenopptakelse «i samsvar med vedkommende stats lov og rettergangsordning i straffesaker», jf. annet ledd.

Bestemmelsen omtales gjerne som et forbud mot dobbeltstraff. Dette er noe upresist. Bestemmelsens formål er å forhindre en ny rettsforfølgning for et forhold som gjerningsmannen hadde en berettiget forventning om å være ferdig med. EMDs beskrivelse av bestemmelsens formål er «to prohibit the repetition of criminal proceedings that have been concluded by a final decision», jf. blant annet *Gradinger*, se nedenfor. P 7-4 regulerer ikke størrelsen på straffen, og statene står fritt til å avgjøre hvilken strafferamme og hvilke straffeformer som kan anvendes hver for seg eller samlet. Bestemmelsen regulerer heller ikke hvordan den samlede reaksjonen settes sammen av ulike straffarter. Det er således ingen ting i veien for å anvende for eksempel fengsel, bot og rettighetstap overfor samme forhold i samme sak.

### 9.8.2 Nærmere om P 7-4 nr. 1 –EMDs praksis

Avgjørende for om forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i P 7-4 er krenket, er om den nye forfølgningen gjelder samme straffbare forhold (*the same offence*). EMD har avsagt flere dommer på veitrafikkområdet der spørsmålet har vært om de to forfølgningene gjelder det samme straffbare forholdet.

I *Gradinger* la EMD til grunn at det forhold at den strafferettslige og administrative sanksjon beskyttet forskjellige interesser, ikke kunne tillegges vekt. *Gradinger* som under alkoholpåvirkning, kjørte ned og drepte en syklist, ble først straffedømt for uaktsom kjøring med døden til følge. Anklagen bygget på at han hadde hatt en alkoholkonsentrasjon i blodet på mer enn 0,8 gram per liter, hvilket var avgjørende for å kunne idømme en skjerpet straffereaksjon for kjøring i påvirket tilstand. Promillekjøringen ble han frifunnet for. Senere ble han ilagt en administrativ reaksjon av et annet organ for kjøring i påvirket tilstand. Avgjørel-

sen bygget på en ny medisinsk rapport som la til grunn at alkoholkonsentrasjonen under kjøringen hadde vært minst 0,95 gram per liter.

EMD kom til at den etterfølgende administrative sanksjonen var av strafferettslig karakter, og at EMK artikkel 6 var krenket fordi Gradinger ikke hadde fått adgang til rettslig prøving. Når det gjaldt spørsmålet om krenkelse av P 7–4 anførte staten at bestemmelsene i straffeloven og veitrafikkloven måtte kunne brukes ved siden av hverandre. Straffeloven rammet uaktsomt drap som følge av kjøring under påvirkning av alkohol, mens veitrafikkloven rettes seg mot kjøring under alkoholpåvirkning i seg selv og hadde som formål å trygge trafikksikkerheten generelt. Domstolen delte ikke dette syn og konkluderte slik (avsnitt 55):

«The court is fully aware that the provisions in question differ not only as regards the designation of the offences but also, more importantly, as regards their nature and purpose. It further observes that the offence provided for in section 5 of the Road Traffic Act represents only aspect of the offence punished under Act 81 para. 2 of the Criminal Code. Nevertheless, both impugned decisions were based on the same conduct. Accordingly, there has been a breach of Article 4 of Protocol No. 7 (P7–4).»

I *Oliveira* kom EMD til det motsatte resultatet. Maria Oliveira ble først ilagt en bot av politiet for uaktsomt brudd på veitrafikkloven ved at hun ikke hadde avpasset farten etter veiforholdene. Oliveira hadde mistet kontrollen over kjøretøyet, kommet over i motsatt kjørebane og kollidert med en møtende bil der føreren ble alvorlig skadet. Etter at hun hadde vedtatt politiets forelegg utferdiget påtalemyndigheten et straffeforelegg fordi hun uaktsomt hadde forvoldt fysisk skade på en annen person i forbindelse med kollisjonen.

EMD så dette som et klassisk konkurrenstilfelle, hvor det alvorligere forhold konsumerer det mildere. Det var da tale om forskjellige lovbrudd, og P 7–4 kom derfor ikke til anvendelse. En dommer dissenterte og viste til at *Gradinger* førte til et annet resultat på omtrent samme faktiske grunnlag.

På skatteområdet er avgjørelsen i *Ponsetti and Chesnel* den mest sentrale. Her la EMD til grunn at en administrativ sanksjon ilagt på objektivt grunnlag, var et annet forhold enn straff for skattesvik, som forutsatte forsett. Bakgrunnen for saken var at Ponsetti og Chesnel i flere år hadde unnlatt å levere selvangivelse og momsoppgaver. Etter et bokettersyn ble de ilagt tilleggsskatt med betydelige beløp for å ha unnlatt å levere selvangivelse.

De ble også tiltalt og dømt for skattebedrageri. Overfor EMD gjorde Ponsetti og Chesnel gjeldende at det forhold at de var ilagt tilleggsskatt og dømt for skattebedrageri innebar at de var straffet to ganger for det samme forholdet.

Selv om handlingen, dvs. unnlattelse av å levere selvangivelse, og faktisk utvist skyld samt gjerningstidspunktet og de krenkede interesser var de samme, kom EMD til at det ikke var samme forhold. Begrunnelsen var at de aktuelle bestemmelsene som ble anvendt i konkurransen, var forskjellige blant annet med hensyn til skyldgrad. Den administrative reaksjonen rammet det å ikke levere pliktige oppgaver til rett tid, hvilket ble avgjort på objektivt grunnlag. At tilleggsskattens størrelse ble fastsatt på grunnlag av en konkret skyldvurdering var da uten betydning. Straffereaksjonen rammet det å ikke levere oppgaver i den hensikt å unndra seg skatteplikten, og utvist skyld var en forutsetning for anvendelse av den aktuelle lovbestemmelsen. EMD tiller denne forskjellen vesentlig vekt, og avviste klagen som åpenbart ugrunnet.

I *Fischer* kom Domstolen til samme resultatet som i *Gradinger*. Franz Fischer ble først ilagt straff av en administrativ myndighet for å ha kjørt bil i påvirket tilstand. I en etterfølgende straffesak ble han deretter domfelt for uaktsomt å ha forårsaket en annens død, under den spesielle omstendighet at han hadde vært påvirket under kjøringen. I dommen klargjør EMD grensen mellom de idealkonkurrenstillfellene som rammes og de som ikke rammes av forbudet i P 7–4 nr. 1. Domstolen slår fast at det avgjørende er hvorvidt de to straffbare handlingene «*have the same essential elements*». I dommen uttaler EMD også at rekkefølgen av de to avgjørelsene – om den administrative avgjørelsen eller straffedommen kommer først – er uten betydning (avsnitt 29):

«As said above, the question whether or not the non in idem principle is violated concerns the relationship between the two offences at issue and can, therefore, not depend on the order in which the respective proceedings are conducted.»

### 9.8.3 Norsk rettspraksis

Om forbudet mot gjentatt strafforfølgning i P 7–4 er til hinder for at ligningsmyndighetene ilegger tilleggsskatt etter at det foreligger endelig frifinnelse eller fellende straffedom for det samme forholdet, ble første gang vurdert av Høyesterett i *plennumsdømme 2000*. Skattyter ble ilagt forhøyet tilleggsskatt for inntektsåret 1987 etter at han var

rettskraftig straffedømt for forsettlig skatteunndragelse for det samme inntektsåret.

I dommen uttaler retten at det følger direkte av ordlyden i P 7–4 at den reaksjonen som utløser forbudet mot dobbeltstraff, må være ilagt i straffesaks former etter intern rett. Retten mente derfor at bestemmelsen ikke er til hinder for at det for det samme forholdet først reageres med en administrativt fastsatt sanksjon av straffekarakter, som for eksempel forhøyet tilleggsskatt, og deretter reises ordinær straffesak. Når det gjelder den motsatte situasjonen – at tilleggsskatt ilegges etter rettskraftig dom i straffesak – fant Høyesterett at rettstilstanden etter EMDs praksis var usikker. Retten fant ikke grunn til å ta stilling til spørsmålet, fordi tilleggsskatten måtte falle bort som følge av at kravet om avgjørelse innen rimelig tid, var oversittet. Høyesteretts standpunkt om at den sperrende reaksjonen må være ilagt i straffesaks former, ble ikke fulgt av flertallet i Gulating lagmannsretts kjennelse av 20. september 2000. Saken gjaldt blant annet spørsmål om avvisning av straffesak for to av de tre tiltalte i saken, som følge av at de var ilagt forhøyet tilleggsskatt for det samme forholdet. I kjennelsen foretar lagmannsrettens flertall en omfattende gjennomgang av P 7–4's forhistorie og EMDs praksis, og konkluderer med at forbudet mot gjentatt straffeforfølgning også får anvendelse der den første strafferettslige reaksjonen ikke er ilagt i straffesaks former etter intern rett.

Lagmannsrettens avvisning av straffesaken ble opphevet ved Høyesteretts kjæremålsutvalgs avgjørelse i Rt. 2001 side 85. Kjæremålsutvalget viste til at den interne norske lovgivning bygger på at det kan reageres med både straff og administrativ ileggelse av tilleggsskatt for samme skatteunndragelse, og at de hensyn som ligger bak P 7–4 ikke kan ses å tale med noen betydelig styrke mot en slik praktisk arbeidsfordeling mellom den rent strafferettslige behandling og ligningsbehandlingen. Videre uttalte kjæremålsutvalget at spørsmålet om den som er ilagt tilleggsskatt er *«finally ... convicted in accordance with the law and penal procedure of that State»*, må løses på grunnlag av norsk intern rett, og at det etter norsk rett er utelukket å tillegge ligningsmyndighetenes vedtak om tilleggsskatt rettskraftsvirkning i forhold til en senere straffesak. På dette grunnlag fant kjæremålsutvalget at det ikke var grunn til å fravike rettsoppfatningen i *plenumsdom 2000*, og at lagmannsrettens kjennelse bygget på uriktig rettsoppfatning.

Spørsmålet om ileggelse av tilleggsskatt og straffeforfølgning for skattesvik for det samme forholdet er i strid med forbudet mot dobbeltfølgning

i P 7–4, ble igjen behandlet av Høyesterett i to plenumsavgjørelser av 3. mai 2002.

Rt. 2002 side 557, heretter kalt *plenumsavgjørelse 3/2002*, gjaldt spørsmålet om en straffesak skal avvises når tiltalte allerede er ilagt forhøyet tilleggsskatt. De tiltalte var tidligere ilagt forhøyet tilleggsskatt for i sine selvangivelser å ha unnlatt å oppgi skattepliktig fordel ved innløsning av aksjeopsjoner. Opsjonene var gitt av selskapet der begge var ansatt som henholdsvis økonomidirektør og administrerende direktør.

Skattyter Xs ligning for inntektsårene 1994–1996 ble endret ved ligningsnemndas vedtak av 25. november 1999. Han ble samtidig ilagt tilleggsskatt med 60 prosent hvilket utgjorde 109 572 kroner. Behandlingen av hans klage til overligningsnemnda ble stilt i bero i påvente av forestående domstolsbehandling av straffesak for overtredelse av ligningsloven.

X ble anmeldt til Økokrim av fylkesskattekontoret i april 1999 for overtredelse av ligningsloven § 12–2, jf. § 12–1 nr. 1 bokstav a, for i selvangivelsen for inntektsårene 1994–1996 å ha unnlatt å oppgi skattepliktig inntekt ved innløsning av aksjeopsjoner med til sammen 354 554 kroner. Han ble tiltalt for forholdet 5. desember 2000. Han trakk klagen til overligningsnemnda tilbake 6. september 2001, dagen etter at herredsretten hadde påbegynt behandlingen av spørsmålet om avvisning av straffesaken. Tilleggsskatten ble betalt i januar 2000.

Skattyter Ys ligning for inntektsårene 1993–1996 ble endret ved ligningsnemndas vedtak av 31. mai 2000. Han ble samtidig ilagt tilleggsskatt med 60 prosent for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om aksjeopsjonene og 45 prosent tilleggsskatt for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om bonusreiser, til sammen 1 893 288 kroner. Han vedtok ligningsnemndas vedtak og betalte tilleggsskatten 2. august 2000.

Y ble anmeldt til Økokrim for overtredelse av ligningsloven § 12–2, jf. § 12–1 nr. 1 bokstav a, for i sine selvangivelser for inntektsårene 1993–1996 å ha unnlatt å oppgi skattepliktig inntekt, dels ved innløsning av aksjeopsjoner i USA, og dels ved erverv av aksjeopsjoner i USA. Han ble tiltalt for forholdene 5. desember 2000.

Herredsretten besluttet at sakene mot X og Y skulle forenes til felles behandling. De tiltalte krevde saken avvist for så vidt gjaldt tiltalen for brudd på ligningsloven, under henvisning til forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i EMK P 7–4. Straffesakene ble avvist ved herredsrettens kjennelse av 14. september 2001. Herredsretten mente det var rimelig klart at forbudet mot gjentatt straf-

feforfølgning for samme overtredelse måtte omfatte administrative vedtak av karakter av straff, uavhengig av om det administrative vedtaket eller straffesaken kom først. Påtalemyndigheten påkjærte kjennelsen til lagmannsretten som 12. november 2001 avsa kjennelse om at straffesakene skulle fremmes. Lagmannsretten mente at endelige forvaltningsvedtak om forhøyet tilleggsskatt i utgangspunktet måtte føre til avvisning av straffesakene, men at det ikke var rimelig klart at P 7-4 var krenket når de ordinære straffesakene hadde startet før det var truffet vedtak i ligningssakene.

Skattyterne påkjærte lagmannsrettens kjennelse til Høyesteretts kjæremålsutvalg, som blant annet besluttet at saken skulle behandles i plenum og prosederes i sammenheng med sivil ankesak, Rt. 2002 side 497 (*plenumsavgjørelse 1/2002*), som det er gjort nærmere rede for nedenfor.

Både flertallet og mindretallet kom til at en rettskraftig straffedom ikke bare beskytter mot en senere straffeforfølgning, men også mot senere ileggelse av forhøyet tilleggsskatt for det samme forholdet. Flertallets standpunkt er begrunnet med at forhøyet tilleggsskatt er en utpreget pønalt reaksjon, og at den som ilegges en slik sanksjon må anses som «*punished ... for an offence*» gjennom «*criminal proceedings*». Videre fant flertallet, ut fra det foreliggende rettskildematerialet, herunder formålsbetraktninger og en språklig analyse av P 7-4, at det ikke var tilstrekkelig grunnlag for å hevde at den avgjørelse som kan utløse forbudet mot gjentatt straffeforfølgning, må være truffet i en straffesak etter intern rett. Til støtte for denne forståelsen viste flertallet til *Fischer* der EMD uttaler at rekkefølgen av avgjørelsene – om det er den administrative avgjørelsen eller straffedommen som kommer først – er uten betydning. På dette grunnlag konkluderte flertallet med at dersom det foreligger en endelig avgjørelse om forhøyet tilleggsskatt, er det ikke adgang til å reise straffesak om forholdet. Straffesaken mot X og Y ble derfor avvist.

Rettens mindretall mente derimot at for at en avgjørelse om sanksjon for en straffbar handling skal stenge for en senere straffesak, må avgjørelsen være en endelig domfellelse eller frifinnelse i samsvar med de regler som gjelder for behandling av straffesaker i vedkommende land.

I Rt. 2002 side 497, heretter kalt *plenumsavgjørelse 1/2002*, var spørsmålet om en person som har vært straffeforfulgt for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, senere kan ilegges forhøyet tilleggsskatt for det samme forholdet.

Z AS drev omsetning av fisk som mellomledd i internasjonal handel. Selskapet var et heleid datterselskap av et eiendomsselskap, som igjen var eid av et holdingselskap. B var enestyre og daglig leder i selskapene, og han hadde som eneste aksjonær stemmerett for 70 prosent av aksjene. I forbindelse med etterforskning mot en rekke fiskeeksportører i 1990, fant Fiskeridirektoratets kontrollverk og påtalemyndigheten dokumentasjon for at Z AS hadde deltatt i en omfattende handel med torsk gjennom to utenlandsregistrerte selskaper. For å undersøke de skattemessige forholdene foretok fylkesskattekontoret bokettersyn i selskapet i mars 1991. Bokettersynsrapporten ble avgitt 5. mai 1995. B ble ved tiltalebeslutning av 15. november 1994 tiltalt for overtredelse av ligningsloven §§ 12-1 og 12-2 mv. Ved herredsrettens dom av 14. juni 1995 ble B funnet skyldig i å ikke ha oppgitt til ligningsmyndighetene skattepliktig inntekt på til sammen 5 278 611 kroner for inntektsårene 1989-1991 og skattepliktig formue på ca. 8 millioner kroner for inntektsårene 1989-1992. For året 1988 ble han frifunnet. Ved beslutning av Høyesteretts kjæremålsutvalg av 2. oktober 1995 ble lagmannsrettsbehandling nektet og hans anke nektet fremmet for Høyesterett. Ved denne beslutningen ble herredsrettens dom formelt rettskraftig. B sonet straffen, som lød på fengsel i ett år og seks måneder, i tiden februar 1996 til februar 1997 da han ble løslatt på prøve etter soning av to tredjedeler av fengselsstraffen.

På grunnlag av fylkesskattekontorets bokettersynsrapport ble det ved vedtak i ligningsnemnda i april 1996 gjennomført endringsligning både overfor selskapet og B personlig. Ved endringsligningen ble Bs inntekt økt med til sammen noe over 34 millioner kroner for inntektsårene 1986 og 1988-1993 og hans formue ble økt med til sammen ca. 8,3 millioner kroner for inntektsårene 1989-1993. I tillegg ble han ilagt tilleggsskatt med 60 prosent for i det minste grovt uaktsomt å ha gitt ligningsmyndighetene uriktige og ufullstendige opplysninger som hadde ført til fastsetting av for lav skatt. Etter skattyters klage ble ligningsnemndas vedtak opprettholdt i overligningsnemnda.

I februar 1998 gikk B til søksmål mot staten og krevde ligningen for de årene endringsligningen gjaldt, opphevet som ugyldig. Ved herredsrettens dom av 29. januar 1999 ble ligningen for inntektsåret 1989 endret ved at inntekten ble redusert med 95 000 kroner. Herredsrettens dom ble påanket til lagmannsretten, og under ankeforhandlingen frafalt staten endringsligningen for inntektsåret 1992. Ved lagmannsrettens dom av 13. mars 2000 ble ligningen endret slik at inntekten

ble redusert for inntektsårene 1988–1989 og 1992. I anken til Høyesterett gjorde B gjeldende som ny anførsel at det etter EMK P 7–4 ikke var adgang til å ilegge ham 60 prosent tilleggsskatt for de forhold som var omfattet av straffesaken. Lagmannsrettens dom vedrørende endring av ligningen for inntektsårene 1988–1991 ble stadfestet ved Høyesteretts dom av 30. august 2001. Spørsmålet om det er i strid med P 7–4 å ilegge tilleggsskatt for de forhold som var omfattet av straffesaken, ble behandlet av den samlede Høyesterett i sammenheng med *plenumsavgjørelse 3/2002*.

I dommen viser Høyesterett til kjennelsen i ovennevnte sak der både flertallet og mindretallet kom til at en rettskraftig domfellelse eller frifinnelse i en straffesak for å ha unnlatt å gi opplysninger eller for å ha gitt uriktige opplysninger til ligningsmyndighetene, ikke bare beskytter mot ny straffeforfølgning, men også mot ileggelse av forhøyet tilleggsskatt. Videre viste retten til at dommen i straffesaken mot B ble rettskraftig 18. oktober 1995, mens vedtaket om tilleggsskatt ble truffet av ligningsnemnda som første instans 22. april 1966. Vedtaket om forhøyet tilleggsskatt kunne derfor ikke opprettholdes for de forhold som var omfattet av straffesaken, selv om man skulle legge til grunn at forbudet mot dobbeltstraff ikke kommer til anvendelse i tilfeller hvor den nye eller parallelle forfølgningen har kommet så langt at det er truffet vedtak om sanksjon i første instans før den sperrende avgjørelsen ble rettskraftig. Retten fant det klart at vedtaket om tilleggsskatt for årene 1988–1991 gjaldt de samme straffbare forhold som straffesaken, og viste i denne forbindelse til at den objektive gjerningsbeskrivelsen i lig-

ningsloven kapittel 12 og § 10–2 nr. 1 og de subjektive straffbarhetsbetingelsene i §§ 12–1 nr. 1 og 10–4 nr. 1 var de samme. For at B skulle anses å ha fått tilstrekkelig effektivt rettsmiddel etter EMK artikkel 13, måtte tilleggsskatten falle bort i sin helhet. Høyesterett tok ikke stilling til om den straffeforfølgning som B var blitt utsatt for, stenger for ordinær tilleggsskatt med inntil 30 prosent.

Som det er redegjort for ovenfor er det en forutsetning for at forbudet mot gjentatt straffeforfølgning kommer til anvendelse at forfølgningene gjelder samme forhold. Gjelder forfølgningene forskjellige inntektsår vil dette i utgangspunktet ikke rammes av P 7–4. I en kjennelse av 18. november 2002 har imidlertid Gulating lagmannsrett kommet til at en tiltalebeslutning og et vedtak om tilleggsskatt prosessuelt gjelder samme forhold selv om det er avvik i ligningsår, beskatningsform og inntektsart. Etter lagmannsrettens syn sprang de omtvistede tiltaleposter ut fra, og hadde en umiddelbar og nær tilknytning til, samme faktiske saksforhold. Lagmannsretten mente videre at tiltalepostene bar preg av å være en oppfølgning og spesifisering av det samme forhold som tilleggsskattevedtaket bygget på.

Gjelder forfølgningene ulike rettssubjekter vil det ikke være i strid med forbudet mot gjentatt straffeforfølgning både å straffe og ilegge tilleggsskatt. I et aksjeselskap kan for eksempel selskapet ilegges tilleggsskatt mens styreformannen eller daglig leder straffes for skattesvik etter ligningsloven § 12–1. For et enkeltmannsforetak vil imidlertid ilagt tilleggsskatt stenge for en senere straffesak mot innehaveren om det samme forholdet.

## Kapittel 10

# Sanksjonssystem –ulike modeller

### 10.1 Ligningssystemets sætrekk

Skatteetaten har en viktig rolle i samfunnet med ansvar for å fastsette og kreve inn skatter som skal finansiere viktige samfunnsoppgaver. Arbeidsoppgavene er omfattende og gjennomføres innenfor en årssyklus der ligningskontorene i stor grad er bundet av bestemte frister. Oppgavene er i hovedsak regulert i ligningsloven, og styres av tidspunktet for innlevering av selvangivelse fram til skatteoppgjøret foreligger, med påfølgende klagebehandling og andre endringer av ligningen basert på kontrollopplysninger, bokettersyn mv. I tillegg kommer oppgaver knyttet til forskuddsutskrivning av skatt, folkeregistrering og à jourhold av skattemanntallet og andre registre.

Det norske skattesystemet er basert på tillit til at de som er opplysningspliktige etter ligningsloven, gir korrekte opplysninger til ligningsmyndighetene i rett tid, herunder at lønnsinntakere og pensjonister korrigerer og/eller supplerer og bekrefter den forhåndsutfylte selvangivelsen i rett tid. Årlig håndterer skatteetaten en rekke oppgaver både fra skattytere og fra tredjemenn. For inntektsåret 2000 var det 3 664 965 forskuddspliktige og 148 832 etterskuddspliktige skattytere, og det ble levert 3 096 525 forhåndsutfylte selvangivelser og 577 525 ordinære selvangivelser. I tillegg kommer en rekke andre skjemaer som følger som vedlegg til selvangivelsen, og da særlig for næringsdrivende. Det ble videre registrert ca. 35,2 mill. kontrolloppgaver fra tredjemenn etter ligningsloven kapittel 6. Oppgavene fra tredjemenn som for eksempel lønnsoppgaver fra arbeidsgivere, årsoppgaver fra banker, forsikringsselskap og boligselskap, benyttes som grunnlag for utfylling av den forhåndsutfylte selvangivelsen og i kontrollsammenheng.

For inntektsåret 2000 utgjorde samlede utlignede skatter 230,3 mrd. kroner, petroleumsskatt 24,4 mrd. kroner og arbeidsgiveravgift 66,1 mrd. kroner. Til sammenligning utgjorde de samlede inntektene i statsregnskapet for 2000 643,6 mrd. kroner. Ligningsmyndighetene står således for en masseproduksjon av avgjørelser i løpet av et kalenderår som har stor provenyemessig betydning for

samfunnsøkonomien. Et slikt masseforvaltningssystem er sårbart for svikt i oppgaveplikten, og etterlevelse og respekt for regelverket er derfor en nødvendig forutsetning for at systemet skal fungere. Store beløp blir unndratt fra beskatning hvert år, noe som har betydelige konsekvenser både for den enkelte borgers økonomi, for fordelingen av skattebyrden mellom borgerne og for samfunnet i form av redusert proveny. For å håndheve dette masseforvaltningssystemet og for å få utlignet rett skatt til rett tid, er det nødvendig med fleksible og effektive sanksjonssystemer som ivaretar både rettferdighet og rettssikkerhet.

### 10.2 Sentrale hensyn/prinsipper for bruk av straff og skatteadministrative sanksjoner

#### 10.2.1 Innledning

Skattesystemet kan ikke utelukkende baseres på tillit. Et kontrollsystem uten sanksjonsmuligheter er ikke tilstrekkelig. Sanksjonsmidler mot brudd på opplysningsplikten er nødvendig, både av allmennpreventive og individualpreventive grunner. Den nærmere utforming av et sanksjonssystem må nødvendigvis bero på en avveining av en rekke, til dels motstridende, hensyn og prinsipper. Utvalget har delt seg i et flertall og et mindretall når det gjelder avveiningen av de ulike hensyn. Mindretallet, utvalgets medlem Liv Torill E. Kjeldsberg, har også en annen vurdering av hvilke konsekvenser en nedsanksjonering vil ha.

Sentrale stikkord er hensynet til enkelhet, effektivitet, legitimitet, rettferdighet, rettssikkerhet, forholdsmessighet og likebehandling. Disse hensynene må avveies innenfor den rettslige ramme som følger av at tilleggsskatt er å anse som en straff i EMKs forstand. Mens hensynet til rettssikkerhet primært ivaretas gjennom saksbehandlingsregler, vil ivaretagelse av de øvrige hensyn bero på mer sammensatte vurderinger og virkemidler. For at sanksjonssystemet skal bli oppfattet som rettferdig er det for eksempel viktig at det utformes slik at det ikke bare reageres mot de mindre lovbrudd, mens de mer alvorlige lovbrudd som

ofte er vanskeligere å oppdage ikke forfølges. Denne problemstillingen vies gjerne stor oppmerksomhet i kontrollsammenheng, men bør også tas i betraktning ved utforming av sanksjonsvilkårene, både de subjektive og objektive. Det kan for eksempel ofte være vanskelig å påvise at en opplysningsvikt skyldes grov uaktsomhet når skattyter er en juridisk person med mange ansatte. Dersom det i loven oppstilles et krav om at lovbruddet bare kan sanksjoneres dersom skattyter har handlet grovt uaktsomt, vil det etter flertallets syn 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. Et sanksjonssystem hvor det i hovedsak bare er de mindre alvorlige lovovertredsene som forfølges, vil på sikt miste sin legitimitet, med de negative konsekvenser det kan få for skattemoral og borgernes syn på vårt velferdssamfunns fellesgoder.

Hvilke lovbrudd som skal være gjenstand for sanksjonering, vil bero på en vurdering av det samfunnsmessige behov for å sikre tilstrekkelig grad av etterlevelse. Om sanksjonene bør være av strafferettslig eller administrativ karakter vil i utgangspunktet også bero på en slik rettspolitisk vurdering, men her vil også de krav som følger av EMK artikkel 6 og P 7–4 inngå i den avveining som må gjøres.

Straff i tradisjonell strafferettslig forstand defineres som et tilsiktet onde som staten påfører borgerne. Dette er en definisjon som er knyttet til straffelovgivningen og ikke til EMKs begreper straff og straffesiktelse. Samfunnets behov for å bruke straff har opp gjennom årene vært gjenstand for omfattende analyser og drøftelser. Disse drøftelsene har primært vært fokusert på fengselsstraffen som den mest inngripende straffesanksjon. Bruk av fengselsstraff bør reserveres for de mer alvorlige eller gjentatte lovbrudd. Når det gjelder bruk av bøter og andre økonomiske sanksjoner vil det være tale om en avveining av en rekke ulike hensyn. Spørsmål om hva som bør være gjenstand for denne type sanksjoner, terskler og sanksjonsintensitet vil også måtte ta hensyn til de krav EMK stiller til saksbehandlingen mv. For spørsmålet om prinsipper for bruk av straff og administrative sanksjoner generelt vises det til Sanksjonsutvalgets utredning. Tilleggsskatteutvalgets vurderinger og avveining vil, i tråd med mandatet, være rettet mot sanksjoner for brudd på opplysningsplikten innenfor skatte- og avgiftsforvaltningen.

### 10.2.2 Behovet for sanksjoner

Skattyternes opplysningsplikt har vært og er fortsatt ansett som en grunnpilar i skattesystemet. Opplysningsplikten har også den fordel sett fra skattyters side at han selv har kontroll over riktigheten av de opplysninger som ligningen bygger på. Hensynet til statens inntekter har med tyngde talt for at brudd på opplysningsplikten sanksjoneres fra samfunnets side, men ikke nødvendigvis med straff i tradisjonell strafferettslig forstand.

Dagens system med oppgaver fra tredjemenn – arbeidsgivere, finansinstitusjoner mv. – har gjort kontrollarbeidet lettere for ligningsmyndighetene, i alle fall kontrollen av personlige skattytere. Ligningslovens system med kontrollopplysninger som skal gis uoppfordret, reiser spørsmål om det fortsatt er samme sanksjonsbehov som tidligere. Skattyter får kopi av tredjemannsoppgavene, og det er grunn til å anta at dette reduserer fristelsen til å gi uriktige opplysninger til egen fordel. Selv om det ikke skjer noen materiell kontroll av opplysningene i tredjemannsoppgavene når disse mottas, legges opplysningene i utgangspunktet til grunn av ligningsmyndighetene. Feil forekommer imidlertid også i slike oppgaver. Dessuten er systemet med tredjemannsoppgaver ikke fullstendig i den forstand at det omfatter all inntekt og formue som er skattepliktig. Utvalget vil videre peke på at for næringsdrivende har ligningsmyndighetene få tredjemannsopplysninger. Det innebærer at ligningsmyndighetene er helt avhengig av riktige og fullstendige opplysninger fra disse.

Selv om tredjemannsoppgavene i en viss utstrekning har gjort kontrollmulighetene mer effektive, er det utvalgets vurdering at det fortsatt er behov for å sanksjonere brudd på opplysningsplikten i de tilfeller hvor skattyter er å bebreide. Hensynet til rettferdighet og likebehandling tilsier at alle som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene omfattes av sanksjonsordningen.

Unntaksfritt bør dette likevel ikke gjelde. For en del typetilfeller er sanksjonsbehovet lite. Det gjelder for eksempel når de uriktige eller ufullstendige opplysningene skyldes rene skrive- eller regnefeil. Det kan heller ikke sees å være noe behov for å sanksjonere når skattyter frivillig retter eller utfyller opplysninger som tidligere er gitt, slik at riktig skatt eller avgift kan beregnes. Forutsetningen for dette unntaket må imidlertid være at rettingen ikke er fremkalt som følge av at kontrolltiltak er eller vil bli iverksatt eller at opplysningene gis fra andre. Sanksjonsbehovet anses også som lite når skattyter unnlater å bekrefte opplysninger som

ligningsmyndighetene ukrevet har mottatt fra tredjemann, forutsatt at disse opplysningene er riktige og fullstendige. Disse spørsmål drøftes nærmere i avsnitt 11.2.6.

### 10.2.3 Prinsippet om forholdsmessighet

Et sanksjonssystem bør 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 utenfor den tradisjonelle strafferett. Det er imidlertid vesentlige ulikheter mellom et masseforvaltningssystem hvor forvaltningen gis kompetanse til å ilegge sanksjoner og et strafferettssystem. Innenfor et masseforvaltningssystem må forholdsmessighetsbetraktninger primært hensyntas ved utformingen av lovverket – forvaltningen kan ikke gis samme adgang som domstolene til å nyanse sanksjonsbruken basert på konkrete individuelle vurderinger. Forvaltningen kan bare gis kompetanse til å ilegge økonomiske sanksjoner, og disse bør søkes utformet slik at sanksjonsintensiteten nyanseres på grunnlag av lovbestemte kriterier.

Når det er tale om bruk av økonomiske sanksjonsmidler, kan det være grunn til å vurdere om bruk av andre virkemidler kan redusere behovet for bruk av mer pønale sanksjoner. Renter av et forhøyet skattebeløp vil for eksempel innebære at skattyter må betale for den skattekreditt han har hatt som følge av å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Om dette vil ha tilstrekkelig allmennpreventiv effekt, er likevel høyst usikkert, i alle fall dersom det ikke settes inn mer kontrollressurser slik at oppdagelsesrisikoen øker. Det er snarere grunn til å se det slik at rettferdighets- og likebehandlingshensyn tilsier at den som har hatt en egeninnvilget skattekreditt belastes med renter for den likviditetsfordel han har hatt, og at det offentlige får kompensasjon for sitt tap. Det er utvalgets oppfatning at renter vil ha en begrenset preventiv effekt. Renter vil derfor ikke være et tilstrekkelig virkemiddel.

### 10.2.4 Hensynet til enkelhet og effektivitet

I et masseforvaltningssystem står hensynet til enkelhet og effektivitet sentralt ved utforming av et sanksjonssystem. Dersom sanksjonssystemet blir komplisert vil det nødvendigvis gå ut over effektiviteten.

Hensynet til enkelhet og effektivitet tilsier at sanksjonsvilkårene er mest mulig enkle og oversiktlige, og at sanksjonene har en standardisert

karakter. Et slikt lovverk vil i utgangspunktet også gi høy grad av forutberegnelighet.

I dag ilegges de fleste sanksjoner mot brudd på opplysningsplikten administrativt. Rundt et tusen skattytere anmeldes årlig til politiet for strafferettslig forfølgning. Tilleggsskatten fastsettes som hovedregel samtidig med den øvrige ligningen/den skatt den skal beregnes av, og av samme organ. Tidligere har det vært antatt at tilleggsskatt ikke har vært straff i EMKs forstand og ved saksbehandlingen har ligningslovens bestemmelser vært fulgt, både for tilleggsskatten og den øvrige ligningen. Sammenliknet med for eksempel et straffeprosessuelt sanksjonssystem eller et system hvor saksbehandlingen ivaretar de krav som følger av EMK artikkel 6, har ligningslovens sanksjonssystem således vært forholdsvis effektivt. Det er i denne sammenheng likevel grunn til å tilføye at det ikke vil være treffende å karakterisere ligningslovens sanksjonssystem som enkelt. Saksbehandlingsreglene har imidlertid vært enklere enn i et straffeprosessuelt system.

Når varsel om tilleggsskatt ifølge nyere rettspraksis er å anse som en straffesiktelse i konvensjonens forstand, må saksbehandlingen heretter tilfredsstillende de krav som følger av EMK artikkel 6. Forutsatt at den administrative sanksjonsordningen videreføres, må den del av saksbehandlingen som gjelder tilleggsskatt ha innebygd flere rettsikkerhetsgarantier enn det reglene har i dag. Det er i flere henseender usikkert hvilke rettigheter skattytere som ilegges tilleggsskatt vil ha etter EMK artikkel 6, jf. drøftelsen av dette i kapittel 9. Etter utvalgets oppfatning er det uavhengig av denne usikkerhet likevel ingen tvil om at saksbehandlingen vil måtte bli noe mer komplisert når kravene etter denne konvensjonsbestemmelsen lojalt skal oppfylles. Dette gjelder ikke minst fordi det vil oppstå et spenningsfelt mellom skattyters opplysningsplikt i forhold til ligningen og skattyters taushetsrett i forhold til tilleggsskatten. En del saker kan utvilsomt bli mer krevende å håndtere for ligningsmyndighetene. Det er likevel ikke slik at et fremtidig lovverk som ivaretar de krav som følger av EMK artikkel 6, ikke vil være praktiserbart på ligningsforvaltningens område.

Det er utvalgets vurdering at de krav som heretter må stilles til saksbehandlingen ved illeggelse av tilleggsskatt, vil ha visse konsekvenser for effektiviteten i et administrativt sanksjonssystem. Dette gjelder selv om de materielle vilkår for tilleggsskatt ikke endres i vesentlig grad. I tillegg til den kompleksitet som følger av det påpekte spenningsfelt mellom opplysningsplikten som skattyter og taushetsretten som siktet, kommer også de øvrige

rettssikkerhetskrav EMK artikkel 6 stiller til saksbehandlingen.

Hensynene til enkelhet og effektivitet er ikke de eneste hensyn som må tillegges vekt. Det er også et sentralt hensyn at saksbehandlingen ivaretar grunnleggende rettssikkerhetshensyn på en god måte. En mer rettssikker saksbehandling når det er aktuelt å ilegge sanksjoner for brudd på opplysningsplikten, må anses som et gode. Når det skal tas standpunkt til om et administrativt sanksjonssystem bør videreføres på ligningsforvaltningens område, må det imidlertid tas i betraktning at systemet sannsynligvis ikke vil kunne bli like effektivt som tidligere, jf. foran. For utvalget er det ikke mulig å kvantifisere konsekvensene for effektiviteten, men det er slik utvalget ser det ikke holdpunkter som gir grunn til å anta at konsekvensene vil være dramatiske. Tilstrekkelig erfaringsmateriale får vi først når systemet har virket noen år. At effektivitetshensyn som følge av de senere års rettsutvikling, i noen grad må vike for andre hensyn, innebærer ikke at det administrative sanksjonssystemet av den grunn bør avvikles.

### 10.2.5 Forholdet straff og administrative sanksjoner

Formell straff ilegges som hovedregel av domstolene på grunnlag av en konkret, individuell vurdering. Mange administrative sanksjoner, herunder sanksjoner for brudd på ligningsloven, ilegges etter standardiserte satser hvor det i utgangspunktet er lite rom for individuelle vurderinger. Slik må det nødvendigvis være i et masseforvaltningssystem. Dette betyr likevel ikke at det ved ileggelse av tilleggsskatt ikke kan tas hensyn til overtredelsens karakter, grovhet og skattyters skyld. Disse hensyn må imidlertid ivaretas gjennom generelle normer, slik tilfellet er i dag. Når sanksjonens størrelse fastsettes til en prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt, tas det hensyn til overtredelsens karakter, både objektivt og subjektivt. På samme måte tas det ved forsinkelse hensyn til lovovertridelsens grovhet ved at sanksjonsintensiteten øker med forsinkelsens lengde. Konkrete, individuelle hensyn vil – i alle fall i en viss utstrekning – kunne ivaretas ved unntaks- og lempningsregler.

Et parallelt sanksjonssystem som gir hjemmel både for administrative sanksjoner og straff i straffelovens forstand, vil fortsatt være aktuelt. Forbudet mot gjentatt straffefølgning innebærer imidlertid at ligningsmyndighetene i den enkelte sak må velge sanksjonsform. Fordi straff forutsetter at skattyter har opptrådt grovt uaktsomt eller forsett-

lig, vil dette i praksis ofte dreie seg om saker der skattyter er klart å bebreide for lovovertridelsen. For det store flertall av saker vil det derfor utelukkende være aktuelt med en administrativ sanksjon hvor terskelen vil være lavere.

Det er viktig, ikke minst av legitimitetshensyn, at reglene utformes slik at sanksjonene gjennomgående blir strengere i straffeapparatet enn i det administrative systemet. Er det tale om fengselsstraff vil det alltid innebære en strengere sanksjon. Er det tale om bøter, fastsettes disse i dag uavhengig av størrelsen på den skatt som er eller kunne ha vært unndratt. Det kan i prinsippet føre til at en bot blir en mildere sanksjon enn en ilagt tilleggsskatt for samme forhold. Det kan hevdes at bøter fastsatt som formell straff uansett er mer belastende og derved også strengere, blant annet på grunn av den stigmatisering en formell straffesaksjon innebærer. Slik utvalget ser det er det likevel uheldig om den sanksjon som er ment å skulle være den strengeste – og som har et høyere innslagspunkt – vil være mindre økonomisk tyngende enn en administrativt ilagt sanksjon ville ha vært. Særlig uheldig vil dette være i de tilfeller hvor det ikke idømmes annen straff enn en bot. Lovverket bør derfor søkes utformet på en slik måte at dette i størst mulig grad unngås. Disse spørsmål er nærmere drøftet i kapittel 14.

### 10.2.6 Rettssikkerhet

Et administrativt sanksjonssystem som ivaretar de rettigheter og rettssikkerhetsgarantier som følger av EMK artikkel 6, vil langt på vei gi den samme grad av rettssikkerhet som et straffeprosessuelt system. På ligningsforvaltningens område representerer de straffeprosessuelle aspekter noe nytt som forutsetter nye regler og nye rutiner.

De krav som EMK artikkel 6 stiller til saksbehandlingen og de rettigheter som utløses når bestemmelsen kommer til anvendelse, må vurderes som positive både fra samfunnets og den enkelte skattyters side – rettssikkerheten bedres innenfor rammen av et diskret og rimelig effektivt sanksjonssystem. Som fremholdt foran, vil rettssikkerhetskravene sannsynligvis innebære visse konsekvenser for effektiviteten, men uten at systemet av den grunn nødvendigvis blir lite effektivt.

Det må på den annen side antas at en mer rettssikker saksbehandling vil redusere faren for uriktige avgjørelser om tilleggsskatt i skattyters disfavør. Dette er et forhold som må anses som et gode, selv om skattyter alltid vil ha den mulighet å få spørsmålet prøvet av domstolene. Tilleggsskatt kan innebære en stor økonomisk belastning, og

det er derfor viktig at saksbehandlingsreglene ivaretar skattyters interesser på en betryggende måte. For mange skattytere vil sannsynligvis også terskelen for å gå til søksmål være høy.

EMK artikkel 6 stiller også krav til tempoet i saksbehandlingen. Selv om tempokravet til en viss grad er tilpasset ligningssakenes kompleksitet, vil det legge et press på ligningsmyndighetene og kan i noen tilfeller være vanskelig å etterleve. Det gjelder særlig saker med et sammensatt og komplisert faktum kombinert med vanskelige rettslige vurderinger. Det er etter utvalgets syn likevel ingen grunn til at ligningsmyndighetene ikke skal kunne etterleve det krav til tempo som følger av EMK artikkel 6.

Utvalgets forslag til nye saksbehandlingsregler tar sikte på å tilfredsstillende de krav som EMK artikkel 6 stiller til en rettssikker saksbehandling, herunder de minimumsrettigheter som følger av artikkel 6 nr. 3.

### 10.2.7 Hensynet til likebehandling

På skatteområdet – som i prinsippet berører alle borgere – er det viktig at lovverket utformes slik at like tilfeller blir behandlet likt, både når det gjelder skatt og ileggelse av sanksjoner. Når det gjelder sanksjonens innhold, ivaretas dette hensynet på en god måte i dagens system ved at tilleggsskatten knyttes til den skatt som er eller kunne ha vært unndratt. Dette foreslås også videreført i et nytt sanksjonssystem.

Ved at en skattyter som har mottatt varsel om at tilleggsskatt vurderes ilagt, kan påberope seg de rettigheter som følger av EMK artikkel 6, er det påregnelig at det kan komme innsigelser med en rettslig kompleksitet som vil være krevende å håndtere. Ligningsmyndighetene har i dag først og fremst erfaring med spørsmål som gjelder faktiske forhold og forståelse av skattelovgivningen og mindre erfaring med spørsmål knyttet til EMK. Det kan på denne bakgrunn kanskje hevdes at det i fremtiden vil være en viss fare for økt forskjellsbehandling ved administrativ ileggelse av tilleggsskatt. Et slikt resultat ville være klart uheldig. Utvalget ser dette problemet, men mener at denne mulige risikoen for forskjellsbehandling kan reduseres betydelig gjennom et bedre utformet lovverk, bedre opplæring og administrative rutiner. Med den nylig gjennomførte omorganiseringen av ligningskontorene, består ligningskontorene i dag av større og færre enheter enn tidligere. Derved ligger forholdene bedre til rette for oppbygging av den nødvendige rettslige kompetanse også for spørsmål av denne karakter. Sentrale myndigheter

vil dessuten kunne gi samme veiledning for disse som for andre rettsspørsmål.

Bruk av sterkt skjønnsmessige kriterier for ileggelse av sanksjoner mot brudd på opplysningsplikten vil gi rom for konkrete rimelighetsvurderinger og derved i noen grad også for forskjellsbehandling. Det samme gjelder dersom det gis unntaksregler forankret i et opportunitetsprinsipp, for eksempel slik at ligningsmyndighetene gis adgang til ikke å ilegge tilleggsskatt i tilfeller hvor det vil virke urimelig. På ligningsforvaltningens område – som er et utpreget masseforvaltningssystem – vil det da raskt oppstå et spenningsfelt mellom hensynet til likebehandling og hensynet til konkret rimelighet. Regler som åpner for unntak basert på et konkret skjønn vil kunne bli oppfattet som urettferdige av den store gruppen av skattytere som lojalt oppfyller sin opplysningsplikt. Hensynet til konkret rimelighet må etter utvalgets syn avveies mot hensynet til likebehandling på en slik måte at regler av denne karakter gis som snevre unntaksbestemmelser.

### 10.2.8 Hensynet til legitimitet og rettferdighet

Det er viktig at ligningslovens sanksjonssystem utformes slik at det har legitimitet. Sanksjonsvilkårene må utformes slik at lovverket kan håndheves på en måte som innebærer at systemet oppleves som rettferdig. Vilkårene må utformes slik at lovverket ikke gjør det vanskelig å sanksjonere de mer alvorlige brudd på opplysningsplikten. Dersom sanksjonsvilkårene utformes på en måte som bidrar til at hovedtyngden av sanksjonene ilegges de skattytere som er lettest å kontrollere, vil det på sikt kunne føre til en sviktende tillit til skatte- og avgiftsmyndighetene med de negative konsekvenser det kan få for skattemorale generelt.

På denne bakgrunn bør det vurderes om sanksjoner som er å anse som straff etter EMK, bør begrenses til de mer alvorlige brudd på opplysningsplikten. For eksempel slik at det oppstilles som vilkår at skattyter har handlet forsettlig eller grovt uaktsomt, eller at tilfeller hvor ligningsmyndighetene mottar kontrollopgaver holdes utenfor. Sammenlignet med dagens system, ville dette innebære en klar nedsanksjonering. Et argument for en slik nedsanksjonering måtte være at det derved kunne frigjøres saksbehandlingsressurser som kunne brukes til kontroll av mer kompliserte forhold og de mer alvorlige lovbruddene.

En nedsanksjonering som innebærer at terskelen for bruk av sanksjoner settes ved grov uaktsomhet, kan kanskje frigjøre en del saksbehand-

lingsressurser. Det vil imidlertid i mange saker være nødvendig for ligningsmyndighetene å nedlegge mye arbeid for å få klarlagt graden av skyld. Utvalget vil ikke uten videre utelukke at det kan være en viss effektiviseringsgevinst å hente i en nedsanksjonering av tilfeller hvor ligningsmyndighetene mottar korrekte kontrolloppgaver fra tredjemenn. Hvor mye som i den sammenheng er å spare, må likevel anses som høyst usikkert.

Hvilken totaleffekt en slik nedsanksjonering vil kunne ha, fremstår som høyst usikker. Det er grunn til å anta at hensynet til legitimitet og rettferdighet i noen grad vil kunne profitere på en slik omlegging av det administrative sanksjonssystemet. Mindre alvorlige brudd på opplysningsplikten, vurdert etter skattyters grad av skyld, vil da ikke medføre noen sanksjon. Dette aspekt ved legitimitetshensynet kan imidlertid ivaretas ved at det fastsettes en nedre beløpsgrense for hvilke forhold som forfølges.

Disse hensyn må avveies mot andre hensyn. Det avgjørende må etter utvalgets vurdering være om det er grunn til å frykte at den alminnelige lovlighet vil bli vesentlig skadelidende ved en slik nedsanksjonering. Det er etter flertallets syn realistisk å regne med at et skjerpet skyldkrav vil ha negative konsekvenser for den alminnelige lovlighet på dette området. Grov uaktsomhet eller forsett kan være vanskelig å bevise, ikke minst fordi de underliggende forhold kan være meget kompliserte. Ligningslovens opplysningsplikt retter seg mot en meget stor og sammensatt gruppe hvor både motforestillingene mot og mulighetene til å unndra skatt varierer. Etter flertallets syn vil det være en betydelig risiko forbundet med en nedsanksjonering i form av et skjerpet skyldkrav. Det er mye som taler for at det kan føre til en svekkelse av lovligheten ved at flere forsøker å unndra skatt. Dette taler med tyngde mot en skjerpelse av skyldkravet.

Legitimitetshensyn tilsier dessuten at sanksjonssystemet mot brudd på opplysningsplikten – en plikt som fortsatt må anses som en grunnpilar på skatteområdet – ikke utformes slik at ressurssterke skattytere gis mulighet til å spekulere i tvil om det foreligger nødvendig grad av skyld. Det er etter flertallets oppfatning også en viss fare for at det først og fremst er personlige skattytere som vil bli ilagt sanksjoner dersom terskelen skal være grov uaktsomhet, ettersom det kan være vanskeligere å bevise grov uaktsomhet hos andre skattytere. I den norske tradisjonen – hvor hensynet til likhet og rettferdighet står sentralt – vil et slikt system på sikt stå i fare for å miste mye av sin legitimitet.

En viss nedsanksjonering for opplysninger hvor ligningsmyndighetene mottar korrekte og fullstendige kontrolloppgaver, kan derimot ikke antas å ha tilsvarende negative konsekvenser som en skjerping av skyldkravet. Innenfor rammen av systemet med kontrolloppgaver, vil ligningsmyndighetene ha mulighet til å avdekke uriktige eller ufullstendige opplysninger. Det er også skattyterne kjent med i og med at de får kopi av slike oppgaver. Unndragelsesfaren må i slike tilfeller anses mindre.

### 10.2.9 Avveining av de ulike hensyn

Gjennomgangen foran viser at de sentrale hensyn som må trekkes inn ved utformingen av et sanksjonssystem til dels trekker i ulike retninger. Det må gjøres en avveining hvor det er nødvendig å prioritere enkelte hensyn fremfor andre. Avveiningen må foretas innenfor de rettslige rammer som følger EMK, både når det gjelder krav til saksbehandlingen og forbudet mot gjentatt straffeforfølgning for samme forhold.

Sentrale spørsmål ved utformingen av et fremtidig sanksjonssystem har vært om det dobbeltsporede sanksjonssystemet kan og bør videreføres, og hvilken grad av skyld som bør kreves. I disse spørsmålene har utvalget delt seg i et flertall og et mindretall. Denne uenigheten reflekterer ulik vektlegging av de hensyn som er drøftet foran. Mindretallet gjør rede for sin avveining i sin dissens. Flertallet – alle med unntak av utvalgets medlem Liv Torill E. Kjeldsberg – er 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 forsettlig. Det er flertallets syn at dette system best ivaretar de kryssende hensyn som her gjør seg gjeldende. Samtidig som hensynet til rettssikkerhet og likebehandling vil bli godt ivarettatt, vil denne modellen også ivareta hensynene til legitimitet og den alminnelige lovlighet på en tilstrekkelig god måte.

## 10.3 Ulike modeller

Utvalget er i sitt mandat bedt om å vurdere et system hvor ligningsforvaltningen gis kompetanse til å ilegge formell straff i form av forelegg på bot i visse typer saker. Utvalget er i denne sammenheng oppfordret til å se nærmere på sanksjonssystemet i Danmark, hvor alle sanksjoner som ilegges ved skatteunndragelser, er formell straff etter intern

dansk rett. De fleste sakene avgjøres imidlertid administrativt ved at skattemyndighetene gir forelegg på bot som skattyter vedtar. I tillegg til den danske modellen skisseres tre andre alternative modeller for et fremtidig sanksjonssystem på ligningslovens område.

### 10.3.1 Nærmere om de t danske systemet (Modell 1)

I Danmark skjer ligningen dels hos kommunale organer og dels hos statlige organer. Kommunene har ansvaret for ligningen av personlige skattytere og dødsbo, mens de statlige skattemyndighetene har ansvaret for ligningen av juridiske personer. De statlige skattemyndighetene har imidlertid inngått avtaler med en rekke kommuner om at de kommunale organene utfører ligningen av juridiske personer på vegne av de statlige myndighetene.

Danmark har ikke noe system med ileggelse av administrative sanksjoner i de tilfellene skattyter gir uriktige opplysninger eller overtrer skattelovgivningen på annen måte. De overtredelser av skattelovgivningen som sanksjoneres, er straffbare handlinger etter nasjonal rett, og sanksjonen er straff. Straffebestemmelser for overtredelse av lovgivningen om direkte skatt finnes i skattekontrollloven og straffeloven. Sanksjonene kan kun gjøres gjeldende mot skattytere som har opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt. Skattemyndighetene har bevisbyrden for at det foreligger et straffbart forhold, og enhver rimelig tvil skal komme skattyter til gode.

Den som med det forsett å unndra skatt, gir uriktige eller villedende opplysninger straffes for skattesvik med bøter eller fengsel inntil 2 år. På samme måte straffes medvirkning til skattesvik. Har skattyter utvist grov uaktsomhet er straffen bøter. Er skattesviket av særlig grov karakter utvides strafferammen til fengsel inntil 4 år. Etter det utvalget har fått opplyst, er størrelsen på det unndratte beløp et sentralt moment i vurderingen av om skattesviket skal anses som særlig grovt. Beløp i størrelsesorden 500 000 danske kroner vil i utgangspunktet innebære at lovbruddet kan subsumeres under denne strengere straffebestemmelsen.

Skattyter som ikke har levert selvangivelse og som får fastsatt for lav inntekt, skal varsle skattemyndighetene om dette innen fire uker etter at vedkommende har mottatt melding om fastsettelse. Overtres denne plikten, og skattyter har opptrådt grovt uaktsomt eller forsettlig, er straffen

bøter. Er overtredelsen begått med det forsett å unndra skatt, utvides strafferammen til fengsel inntil 2 år.

Den som med det forsett å unngå skattefastsettelse, unnlater å levere selvangivelse, straffes med bøter eller fengsel inntil 2 år.

I utgangspunktet avgjør domstolene alle saker om straff for overtredelse av skattelovgivningen. Dersom overtredelsen ikke vil medføre høyere straff enn bøter, kan saken imidlertid avsluttes administrativt ved at skattemyndighetene ilegger en bot, uten at politi, påtalemyndighet og domstoler involveres. For personlige skattytere kan saken avsluttes med en administrativt fastsatt bot dersom skattyter har utvist grov uaktsomhet. Det samme gjelder ved forsettlig overtredelse, dersom den unndratte skatten ikke overstiger 100 000 danske kroner. Saken kan også avsluttes administrativt med en bot dersom skattyter er fylt 70 år ved sakens avslutning, eller sykdom gjør det overveiende sannsynlig at eventuell idømt frihetsstraff ikke kan sones. Dette gjelder ikke dersom skatteunndragelsen overstiger 500 000 danske kroner.

Saker mot juridiske personer kan alltid avsluttes administrativt.

Ved en administrativ behandling er det ingen offentlighet, og straffen anmerkes ikke i bøte- eller strafferegisteret.

Et vilkår for denne forenklete administrative behandlingen er at skattyter erklærer seg skyldig i overtredelsen, og godtar å betale den fastsatte boten innen en nærmere fastsatt frist. Dersom skattyter innen seks måneder etter vedtakelsen av et bøteforelegg trekker tilbake vedtakelsen, annulleres forelegget og saken bringes inn for domstolene.

Vedtas ikke bøteforelegget, sendes saken til politiet som anmodes om å bringe saken inn for domstolene. I anmeldelsen anmodes det om at det nedlegges påstand om en bot av samme størrelse som bøteforelegget.

Den administrative ileggelsen av bøter for overtredelser av skattelovgivningen har likhetstrekk med det norske foreleggsinstituttet, jf. straffeprosessloven kapittel 20. Årlig utferdiger de danske skattemyndighetene ca. 1 000 bøteforelegg for overtredelser av skattelovgivningen, mens ca. 200 saker blir behandlet av domstolene. De fleste sakene som behandles administrativt blir avgjort av Told- og skatteregionerne. Told- og skatteregionerne er statlige regionale kontorer som på skatteområdet, i tillegg til å behandle saker om overtredelse av skattelovgivningen, fører tilsyn og kontroll med kommunenes ligning av personlige skattytere.

I saker hvor de kommunale ligningsorganene oppdager at straff kan være aktuelt, skal saken snarest mulig oversendes til told- og skatteregionen som vurderer om straffansvar skal gjøres gjeldende. Hvis ligningen er påklaget kan kommunene avvente oversendelsen til saken er behandlet i den første administrative klageinstansen.

Skattyter kan påklage ligningen administrativt i to omganger, og eventuelt bringe ligningen inn for domstolene. Skattemyndighetene vil normalt stille straffesaken i bero inntil de administrative klagemulighetene er uttømt.

Hvis skattemyndighetene bestemmer seg for å gjøre straffansvar gjeldende blir skattyter beskyttet av de alminnelige straffeprosessuelle rettssikkerhetsgarantiene. Skattyter skal blant annet opplyses om at han er siktet og at han ikke har plikt til å forklare seg.

Etter at det er klart at det er grunnlag for å sikte skattyter, kan skattemyndighetene ikke benytte seg av sine særlige kontrollhemler. Etter dette tidspunktet må skattemyndighetene eventuelt anmode politiet om bruk av de straffeprosessuelle tvangsmidler, som for eksempel ransaking. Er det nødvendig med ytterligere opplysninger for at de kommunale organene skal kunne foreta ligningen, kan skattemyndighetenes kontrollhemler ikke anvendes av de kommunale organene, etter at det er oppstått mistanke om at det foreligger straffbare forhold. Saken skal da oversendes told- og skatteregionen som skal vurdere både selve ligningen, ansvarsspørsmålet og om politiet skal anmodes om å bistå med straffeprosessuelle tvangsmidler.

Skattyter kan få oppnevnt en offentlig forsvarer dersom det på grunn av sakens beskaffenhet, skattyters person eller omstendighetene for øvrig er ønskelig/rimelig, og skattyter ikke selv har skaffet seg forsvarerbistand. Skattemyndighetene skal underrette skattyter om denne adgangen til å få oppnevnt en offentlig forsvarer. Om det skal oppnevnes forsvarer avgjøres av domstolene, som også fastsetter forsvarerens salær når saken er avsluttet. Salæret blir forskuttert av skattemyndighetene. Skattyter har imidlertid som hovedregel plikt til å erstatte det offentliges saksomkostninger, herunder salær til den offentlig oppnevnte forsvarer, dersom han domfelles.

Under den administrative saksforberedelsen vil det vanligvis bli avholdt et møte mellom skattemyndighetene og skattyter, hvor også skattyters forsvarer er til stede.

Bøtenes størrelse er standardisert. I denne henseende er det en markert forskjell på lovverket i Norge og Danmark. I Norge er det domstolene som fastsetter bøtenivået. Har skattyter forsettlig

gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller unnlatt å levere selvangivelse (der det er plikt til å levere selvangivelse), settes boten normalt til to ganger den unndratte skatten. Ved grov uaktsomhet utgjør normalboten en gang den unndratte skatten. For den delen av en skatteunndragelse som ikke overstiger 30 000 danske kroner settes boten til en gang den unndratte skatten ved forsettlig overtredelse, og halvdelen av den unndratte skatten når overtredelsen er grovt uaktsom.

Dersom en skattyter som ikke har levert selvangivelse, forsettlig unnlater å varsle skattemyndighetene om at inntekten er for lavt fastsatt, settes boten normalt til en tredjedel av den unndratte skatten. Dette gjelder for både forsettlige og grovt uaktsomme forhold.

Ved forsøk og medvirkning settes boten til halvdelen av hva den ellers ville vært. Ved gjentagelse øker botens størrelse. For den som i løpet av de fem siste årene er straffet for overtredelse av skattekontrollloven, forhøyes boten med 25 prosent.

I visse tilfeller kan det reageres med en advarsel i stedet for straff dersom det unndratte beløpet ikke overstiger visse grensebeløp, eller dersom straffansvar for øvrig ikke finnes å burde gjøres gjeldende på grunn av for eksempel skattyters personlige forhold. Så fremt det ved sakens begynnelse er klart at det ikke vil være aktuelt med bøteansvar, fordi unndragelsene er mindre enn de fastsatte beløpene, kan saken avsluttes uten at det sendes ut en advarsel.

Ved fastsettelsen av botens størrelse kan det tas hensyn til slike forhold som normalt anses som formildende omstendigheter ved straffutmåling.

Ilagte bøter kan ettergis eller nedsettes dersom skattyter ikke er i stand til å betale boten i løpet av de nærmeste årene, eller skattyters forhold og omstendighetene for øvrig taler for ettergivelse.

### 10.3.2 Utvalgets vurdering av en ren strafferettslig modell

Etter utvalgets oppfatning er det ikke aktuelt å innføre et system hvor all forfølgning for brudd på opplysningsplikten skal skje gjennom politi og påtalemyndighet. Et slikt system vil med dagens ressursituasjon innen påtalemyndigheten etter utvalgets vurdering ikke være håndterbart i praksis. Dette gjelder særlig dersom uaktsomme brudd på opplysningsplikten skal sanksjoneres, men vil også gjelde dersom sanksjonene begrenses til grovt uaktsomme og forsettlige overtredelser. Utvalget ser derfor en fare for at sanksjonstruselen i et slikt system ikke blir reell. Etter utvalgets

syn vil et slikt sanksjonssystem også innebære en fare for økt forskjellsbehandling. Dette vil kunne bryte ned den generelle respekten for straffen som sanksjon mot uønskede handlinger. I et masseforvaltningssystem er det svært uheldig.

Utvalget har vurdert om det bør innføres et system hvor ligningsforvaltningen i visse typer saker har kompetanse til å ilegge formell straff i form av forelegg på bot etter modell fra Danmark. Ved vedtakelsen av ligningsloven i 1980 var en av målsetningene med endringene i reglene om tilleggsskatt å fjerne tilleggsskattens karakter av straff. Etter departementets oppfatning ville dette blant annet føre til at reglene ble enklere å anvende og til en mer utstrakt og konsekvent bruk av tilleggsskatt.

Ettersom det nå er fastslått i rettspraksis at tilleggsskatt er straff etter EMK, må den begrunnelse som lovgiver la til grunn, vurderes på nytt. Mange av de effektivitetsmessige gevinstene man har oppnådd med tilleggsskattesystemet, vil ikke lenger kunne oppnås i samme grad når kravene i EMK artikkel 6 må oppfylles. Det kan derfor reises spørsmål om ikke sanksjonen også bør være straff etter norsk intern rett, helt eller delvis, når den er straff etter EMK.

Etter de opplysninger utvalget har fått fra påtalemyndigheten og skattemyndighetene i Danmark fungerer det danske systemet godt i praksis. Skattemyndighetene har opplyst at de i tilfredsstillende grad mottar riktige og fullstendige opplysninger fra skattyterne. Ifølge danske myndigheter er også skattyterne stort sett fornøyde med det danske systemet. En vesentlig forskjell på det norske og det danske systemet er at det ilegges sanksjoner i færre tilfeller i Danmark enn hva som er tilfelle i Norge. Dette synes å ha flere årsaker. En viktig årsak er at det i Danmark kreves grov uaktsomhet for at skattyter skal kunne straffes. Dette medfører at skattyter unngår straff i mange tilfeller hvor det vil bli ilagt tilleggsskatt i Norge. En annen årsak er at beviskravene er strengere for å utstede forelegg på bot i Danmark, enn de er for å ilegge tilleggsskatt i Norge. En ytterligere årsak er at skattyter ikke har plikt til å returnere den forhåndsutfylte selvangivelsen i Danmark dersom denne er korrekt utfylt. En slik plikt er det i Norge, og mange av tilleggsskattesakene og straffesakene her i landet skyldes unnlatt levering av selvangivelse. I og med at brudd på opplysningsplikten bare sanksjoneres når grov uaktsomhet eller forsett kan bevises, er det, slik utvalget har fått opplyst, i praksis få danske selskaper som utsettes for strafferettslig forfølgning.

Ved vurderingen av om det i Norge bør innføres et sanksjonssystem for overtredelse av lig-

ningsloven etter modell fra Danmark, har utvalget delt seg i et flertall og et mindretall. Flertallet – alle med unntak av utvalgets medlem Liv Torill E. Kjeldsberg – er kommet til at det ikke bør foreslås et sanksjonssystem etter modell fra Danmark. Mindretallet redegjør for sin begrunnelse i avsnitt 11.3.

Etter flertallets oppfatning fremstår det ikke som en fordel for skattyterne, eller for forholdet mellom skatteetaten og skattyterne, at alle sanksjoner ved overtredelse av opplysningsplikten er formell straff. Selv om tilleggsskatten kan utgjøre betydelige beløp og føles som en straff for skattyter, vil det, sett fra så vel skattyters side som fra samfunnets side, være mange fordeler forbundet med en administrativ fremfor en strafferettslig sanksjon. En administrativ sanksjon er uttrykk for at samfunnet ikke har funnet grunn til å ta i bruk samfunnets strengeste virkemidler. Flertallet antar også at skattyter vil oppfatte ileggelse av formell straff som mer infamerende enn ileggelse av tilleggsskatt, selv om sanksjonenes innhold beløpsmessig er det samme.

En konsekvens av et rent strafferettslig sanksjonssystem vil kunne være at vi får et større motsetningsforhold mellom skatteetaten og skattyterne. Etter flertallets oppfatning vil dette være uheldig, og skape problemer for det tillitsforholdet som skatteetaten er avhengig av for å kunne utføre de oppgaver etaten er pålagt på en god og effektiv måte. Hertil kommer at en administrativ sanksjon kan ilegges uten offentlighet, og at den ikke anmerkes i bøte- eller strafferegisteret. Etter utvalgets oppfatning er det ikke aktuelt å innføre en ordning lik den danske hvor administrativt fastsatte bøter for brudd på skattelovgivningen ikke anmerkes i bøte- eller strafferegisteret. Slik utvalget ser det er det ingen tungtveiende grunner som tilsier at bøter for brudd på skattelovgivningen skal særbehandles i denne sammenheng. Flertallet ser også betenkeligheter ved at skattyter kan tenkes å akseptere administrative bøteileggelser som ikke er korrekte, fordi han dermed unngår offentlighet.

Skal skatteunndragelser i et fremtidig system utelukkende sanksjoneres med formell straff, bør skyldkravet være grov uaktsomt eller forsett. Utvalget mener det ikke bør reageres med en så infamerende sanksjon som formell straff i de tilfellene skattyter kun har opptrådt uaktsomt. Det må derfor vurderes om det skal ilegges en annen form for sanksjon når skattyter har opptrådt uaktsomt.

Etter flertallets oppfatning tilsier flere tungtveiende hensyn at det fortsatt bør reageres mot skattytere som uaktsomt har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene der-

som dette har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. I tillegg til det preventive elementet taler blant annet hensynet til rettferdighet og legitimitet for at også uaktsomme brudd på opplysningsplikten sanksjoneres, om enn ikke så strengt som de subjektivt mer klanderverdige lovbrudd. Dersom det kreves forsett eller grov uaktsomhet for å ilegge en sanksjon, og bevisbyrden påhviler det offentlige, er det også en fare for at mange som har opptrådt grovt uaktsomt eller forsettlig vil gå fri. Dette er i seg selv uheldig på skatteforvaltningsområdet, og vil også kunne føre til forskjellsbehandling og en mer tilfeldig forfølgning. Utvalget mener det vil føre til en komplisering av regelverket dersom grovt uaktsomme og forsettelige overtredelser skal forfølges strafferettslig, mens uaktsomme overtredelser skal forfølges innenfor rammene av et sanksjonssystem som ikke er straff etter norsk rett. Flertallet ser det derfor ikke som en hensiktsmessig løsning å gi ligningsmyndighetene myndighet til å ilegge formell straff. Med en strafferamme på henholdsvis 2 og 6 år, må det også gjøres en nøye vurdering av hvilke saker ligningsmyndighetene eventuelt skal ha foreleggskompetanse for. Det er etter flertallets syn ikke gitt at ligningsmyndighetene skal kunne ha en generell kompetanse uten begrensninger. I den sammenheng er det naturlig å vise til straffeprosessloven § 67 hvor politiets foreleggskompetanse er begrenset til forhold som etter loven ikke kan medføre straff av fengsel i mer enn ett år.

Flertallet ser også visse prinsipielle betenkeligheter ved å gi forvaltningen myndighet til å ilegge sanksjoner som er formell straff etter norsk rett. Det er lang tradisjon i Norge for at straffbare handlinger forfølges av politi og påtalemyndighet, og at straffen utmåles av domstolene. I noen særskilt regulerte tilfeller kan en strafferettslig forfølgning avsluttes gjennom utstedelse av et forelegg uten at domstolene involveres, jf. foran. Med hjemmel i tolloven § 68 er tolltjenestemenn i visse tilfeller gitt myndighet til å utferdige forenklet forelegg. Det vil således ikke representere et fullstendig systembrudd at andre myndigheter enn påtalemyndighet og domstoler gis myndighet til å ilegge formell straff i visse tilfeller. Etter forskrift 24. august 1998 om bruk av forenklet forelegg i mindre alvorlige tilfeller av ulovlig innførsel, kan tolltjenestemennene imidlertid ikke utstede forenklet forelegg når bøtebeløpene til sammen overstiger 6 000 kroner. Skal administrativt ilagte bøter for overtredelse av skattelevgivningen være i samme størrelsesorden som dagens tilleggsskatt, vil bøter ilagt av ligningsmyndighetene overstige dette beløpet i betydelig grad. Det vil etter utvalgets syn representere noe nytt i

den kompetansetildeling som hittil har vært mellom forvaltningsorganer og politi/påtalemyndighet.

Flertallet har etter en helhetsvurdering ikke funnet grunn til å foreslå et system hvor ligningsforvaltningen i visse typer saker gis kompetanse til å ilegge formell straff i form av forelegg på bot. Etter flertallets oppfatning bør den normale sanksjonen være en administrativt fastsatt sanksjon som ikke er formell straff, mens den formelle straffen forbeholdes de alvorligere tilfellene, og da ilegges i en prosess hvor politi, påtalemyndighet og domstoler er involvert.

### 10.3.3 Andre mulige modeller

#### 10.3.3.1 Blandet modell (Modell 2)

Utvalget har vurdert en modell hvor det mot mindre alvorlige brudd på opplysningsplikten reageres med en beskjeden administrativ sanksjon som ikke er straff etter EMK artikkel 6. En slik beskjeden sanksjon vil kun dekke de utgifter det offentlige er påført ved at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Dersom en slik sanksjon ikke utløser rettigheter etter EMK artikkel 6 vil mindre alvorlige brudd på opplysningsplikten kunne behandles enkelt og effektivt av ligningsmyndighetene. For de mer alvorlige brudd kan det reageres med en mer tyngende sanksjon som vil være straff etter EMK artikkel 6. Den kan enten være rent administrativ slik som dagens tilleggsskatt, eller straff etter intern rett slik som er tilfelle i Danmark. Skattyter vil dermed være sikret de rettssikkerhetsgarantier som følger av EMK når det er aktuelt å ilegge en tyngre sanksjon.

Både for sanksjonen mot de mindre alvorlige brudd og sanksjonen mot de mer alvorlige brudd på opplysningsplikten bør det være et vilkår at skattyter har opptrådt subjektivt klanderverdig. Etter utvalgets oppfatning bør skattyter ikke ilegges en sanksjon dersom han ikke er å bebreide, men har gjort så godt han kan. Utvalget kan ikke se at det i denne sammenheng er behov for å sanksjonere rene objektive overtredelser. For den beskjedne administrative sanksjonen bør det være tilstrekkelig at skattyter har opptrådt uaktsomt, mens det for å ilegge den mer tyngende sanksjon bør stilles et vilkår om at skattyter har opptrådt grovt uaktsomt eller forsettlig. I tillegg bør det stilles et vilkår om at det unndratte skattebeløpet må overstige en viss sum, for eksempel 100 000 kroner, for at den mer tyngende sanksjon skal kunne ilegges.

For at sanksjonen skal falle utenfor rammene av straffebegrepet etter EMK artikkel 6 må overtre-

delsen ikke være av strafferettslig karakter. En beskjedne sanksjon vil kunne erstatte de utgifter det offentlige er påført ved at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Sanksjonen vil da ha mer karakter av erstatning for kontrollutgifter enn å være straff for lovbrudd. I *plenumsavgjørelse 2/2002* uttaler førstvoterende at summen i det konkrete tilfelle ikke kan være avgjørende, da den står i direkte sammenheng med den unndratte skatten. Det gis videre uttrykk for at det må være et moment at det i visse tilfeller kan bli store summer i tilleggsskatt. En reaksjon på 30 prosent er ifølge førstvoterende i seg selv en høy proSENTSATS. Sanksjonsbeløpet kan da bli svært høyt når det ikke er satt noen maksimumsgrense.

En mulighet kan være å innføre en sanksjon på 5 prosent av den skatt som er eller kunne vært unndratt, med en beskjedne maksimumsgrense. Etter utvalgets oppfatning er det mulig å argumentere for at en slik sanksjon kun erstatter de kostnader skattyter påfører det offentlige gjennom å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger, og derfor ikke er av strafferettslig karakter. Sanksjonens innhold og alvor vil heller ikke føre til at sanksjonen utgjør en straff i konvensjonens forstand.

Etter utvalgets vurdering er det imidlertid vanskelig å fastslå med sikkerhet hva som er straff etter EMK artikkel 6. Det gjelder ikke minst når det som her er tale om en skala hvor det reageres mot samme type lovovertrødelse, og hvor den mer tyngende sanksjon utvilsomt anses som straff med de implikasjoner det har. EMD har utviklet en dynamisk tolkningsstil, og etter utvalgets oppfatning er det mye som tyder på at det som i dag anses som straff ikke ville gjort det for en tid tilbake. Det er derfor en mulighet for at en sanksjon som i dag ikke er ansett å være en straff, vil kunne bli det i fremtiden. Dette, sammen med usikkerheten om sanksjonen allerede i dag er straff, gjør at utvalget ikke vil foreslå en modell som forutsetter at en mindre tyngende sanksjon ikke anses som straff i konvensjonens forstand. En slik modell vil skape usikkerhet, og det er påregnelig at det vil bli nye tvister om også en slik sanksjon faller innenfor rammen av EMK artikkel 6. Dette er etter utvalgets syn uheldig. Et fremtidig sanksjonssystem bør etter utvalgets oppfatning ikke balansere på grensen da dette vil invitere til prosesser og gi fortsatt usikkerhet om rettstilstanden. Hertil kommer at det kan reises prinsipielle innvendinger mot å innføre et sanksjonssystem hvor en av de sentrale føringer er å hindre at de rettssikkerhetsgarantier som følger av EMK artikkel 6 kommer til anvendelse.

Det dreier seg her om en sanksjon mot en lovovertrødelse som forutsetter at vedkommende er å

bebreide. Det kan hevdes at vedkommende da bør være beskyttet av de rettssikkerhetsgarantiene som følger av EMK artikkel 6 selv om sanksjonen er begrenset.

En slik beskjedne sanksjon vil dessuten innebære en kraftig nedsanksjonering for de tilfeller skattyter har opptrådt uaktsomt, og utvalget finner etter en samlet vurdering ikke grunn til å foreslå en slik modell.

### 10.3.3.2 Sakskostnadsmodell (Modell 3)

Forholdet mellom skattyter og ligningsmyndighetene er i utgangspunktet basert på tillit. Kontroll er likevel nødvendig og et kontrollapparat krever ressurser. Det kan reises spørsmål om det kan være et alternativ til tilleggsskatt at de skattytere som har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, belastes med de utgifter kontrollen har medført.

Både i *plenumsdom 2000* og i *plenumsavgjørelse 2/2002* anførte staten at bestemmelsene om tilleggsskatt har som et vesentlig formål at de som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, skal være med å dekke utgiftene til kontroll. Det ble blant annet vist til Ot.prp. nr. 29 (1978–79) sidene 44–45. I *plenumsdom 2000* uttaler førstvoterende at selv om det erstatningsrettslige siktemål er et moment av betydning ved vurderingen av om ileggelse av 30 prosent eller 15 prosent tilleggsskatt er å anse som straff i forhold til EMK artikkel 6, kan det ikke tillegges avgjørende vekt for den rettslige bedømmelsen av den forhøyde tilleggsskatt ved forsettlige eller grovt uaktsomme forhold. I *plenumsavgjørelse 2/2002* fant mindretallet det klart at vederlagsformålet må tillegges vekt, og at det bidrar til å skille tilleggsskatten fra straff. Flertallet mente at kostnadskompensasjon taler mot at det foreligger en straffesiktelse, men at det kan diskuteres hvor langt synspunktet rekker som avgrensingskriterium. Førstvoterende viser til at dette er et synspunkt som kan gjøres gjeldende på mange rettsfelt der det ikke er tvil om at reaksjonen har karakter av straff i forhold til EMK. Vederlagsformålet har følgelig ikke ført til at ordinær eller forhøyet tilleggsskatt ikke har blitt ansett som straff etter EMK artikkel 6.

Det at skattyter gir uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene påfører utvilsomt det offentlige utgifter til kontroll og øvrig saksbehandling. Etter utvalgets oppfatning vil det være en rettferdig ordning om disse utgiftene i alle fall i en viss utstrekning belastes de skattytere som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger. Som påpekt av mindretallet i *plenumsavgjørelse 2/2002* illegges tilleggsskatten ikke etter erstatningsretts-

lige prinsipper, men som et normert beløp i forhold til den unndratte skatt. Mindretallet mener det gjennomgående vil være slik at større skatteunndragelser pådrar større kontrollutgifter.

Utvalget har vurdert en modell hvor skattytere som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt pålegges å dekke ligningsmyndighetenes kontrollutgifter. Kontrollutgiftene kan dekkes etter erstatningsrettslige prinsipper hvor siktemålet er å komme fram til de konkrete utgifter ligningsmyndighetene har hatt som følge av at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller de kan utmåles etter standardiserte satser.

Etter tvistemålsloven § 171 skal en part som taper saken fullstendig som hovedregel pålegges å erstatte motpartens saksomkostninger. Etter straffeprosessloven § 436 bør siktede som blir dømt, pålegges å erstatte staten nødvendige omkostninger ved saken. Utvalget kjenner imidlertid ikke til at det på noen områder kan ilegges saksomkostninger for de utgifter et forvaltningsorgan har hatt i forbindelse med en sak, bortsett fra at det må betales et standardisert gebyr i noen tilfeller, jf. nedenfor. Dersom skattyter pålegges å dekke de utgifter han påfører det offentlige ved å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger, kan det anføres at konsekvens- og rimelighetshensyn tilsier at skattyter bør få dekket de utgifter han pådrar seg ved ligningsbehandlingen dersom han vinner fram i en klagebehandling. Etter gjeldende rett har skattyter kun en begrenset mulighet til å få dekket sine saksomkostninger, jf. ligningsloven § 9–11. I tillegg er det mulig for skattyter å få dekket sine omkostninger på erstatningsrettslig grunnlag.

Dersom siktemålet skal være at skattyter skal dekke de konkrete utgifter ligningsmyndighetene har hatt som følge av at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger må ligningsmyndighetene føre timelister over hvor lang tid som brukes på den enkelte sak. Det må også føres en oversikt over andre utgifter som saken har forårsaket. Dette vil være svært tungvint å håndtere i praksis. I enkelte tilfeller vil det også kunne være noe tilfeldig hvor omfattende kontrollarbeid de uriktige eller ufullstendige opplysningene forårsaker. Så vel rutiner som erfaring vil kunne variere fra ligningskontor til ligningskontor. Dessuten kan det være vanskelig å skille mellom den tid som brukes på den delen av ligningen som opplysningssvikten knytter seg til, og som skattyter skal dekke utgiftene til, og andre deler av ligningsbehandlingen. Dette kan medføre at det i tilnærmet like tilfeller blir ilagt ulike saksomkostningsbeløp. Skattyter vil

også ha begrensede muligheter til å etterprøve myndighetenes beregninger. Utvalget har derfor etter en samlet vurdering kommet til at det ikke er en hensiktsmessig løsning at skattytere som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger pålegges å erstatte de konkrete utgifter dette har påført ligningsmyndighetene.

En annen mulighet er at de skattytere som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger pålegges å erstatte de utgifter ligningsmyndighetene har hatt etter standardiserte satser. I en slik modell vil kostnadsbelastningen kunne ta utgangspunkt i dagens tilleggsskattesystem slik at beløpet utmåles i prosent av unndratt skattebeløp. Som påpekt av mindretallet i *plenumsavgjørelse 2/2002* vil det gjennomgående være slik at større skatteunndragelser pådrar større kontrollutgifter. Utvalget antar imidlertid at det ikke alltid vil være sammenheng mellom unndratt skattebeløp og de kontrollutgifter de uriktige eller ufullstendige opplysningene påfører det offentlige. Uten noen maksimumsgrense kan beløpene også bli meget høye.

Saksomkostningene kan alternativt utmåles uavhengig av det unndratte skattebeløp. Saksomkostningene kan utgjøre et fast beløp i alle saker, og således utgjøre en standarderstatning hvor de samlede utgifter de uriktige eller ufullstendige opplysningene påfører det offentlige fordeles likt på alle skattytere som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger. Etter en slik modell vil en liten og lett konstaterbar feil gjort av en personlig skattyter føre til samme kostnadsbelastning som større unndragelser hos aksjeselskaper som kan være vanskelig å avdekke. Dette vil kunne reise spørsmål om proporsjonalitet, og vil dessuten lett kunne oppfattes som urimelig og urettferdig innenfor et masseforvaltningssystem. Disse hensyn taler for en nyansering. Et mulig nyanseringsalternativ er at saksomkostningenes størrelse avhenger av om skattyter er næringsdrivende eller personlig skattyter. Verken næringsdrivende eller personlige skattytere er imidlertid noen ensartet gruppe. Standardiserte saksomkostninger vil derfor ramme svært ulikt innenfor disse gruppene.

Et annet alternativ er å differensiere ytterligere mellom forskjellige skattytere, for eksempel ved å sondre mellom pensjonister, lønnstakere, næringsdrivende og aksjeselskaper. Disse gruppene er imidlertid heller ikke noen ensartet gruppe.

Et tredje alternativ er å differensiere i forhold til hvilken skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring de uriktige eller ufullstendige opplysningene er gitt i. Heller ikke dette fremstår som noen god løsning. Et slikt system kan dessuten lett bli svært uoversiktlig.

Etter utvalgets vurdering er det vanskelig å finne håndterbare kriterier for å differensiere standardiserte kontrollutgifter slik at de står i forhold til de utgifter det offentlige er påført. I et slikt system vil skattyter derfor i realiteten i liten grad bli belastet de utgifter ligningsmyndighetene er påført på grunn av den konkrete opplysningssvikten.

Det er ikke uvanlig at borgerne må betale et gebyr eller lignende for at det offentlige skal utføre en tjeneste. Etter lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr skal det blant annet betales et gebyr for behandling av søksmål ved domstolene, begjæring om tvangsfullbyrdelse, bobehandling ved skifteretten, registrering i foretaksregisteret og tinglysing, registrering eller anmerkning i grunnboken, løssøregisteret og kraftledningsregisteret. Etter plan og bygningsloven, lov 14. juni 1985 nr. 77 § 109, er det også hjemmel for å kreve et gebyr for arbeid kommunene skal utføre etter loven. I disse tilfellene skal gebyret betales for en tjeneste det offentlige skal yte borgerne. Dette er ikke sammenlignbart med det kontrollarbeid ligningsmyndighetene påføres som følge av at skattyter gir uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Utvalget finner det ikke urimelig at skattytere som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger pålegges å dekke de utgifter til kontroll som dette medfører. En slik ordning vil imidlertid være upraktisk, jf. drøftelsen foran. Hertil kommer at det også kan reises prinsipielle innvendinger mot et slikt system. Skattyterne bidrar over skatteseddelen til å finansiere politi, forsvar, skatteetaten og den øvrige offentlige forvaltning, og etter utvalgets oppfatning bør det vises tilbakeholdenhet med å ilegge gebyrer som skal dekke det offentlige utgifter med mindre det offentlige yter en konkret tjeneste. Utvalgets konklusjon er derfor at det ikke vil foreslå et system hvor skattyter belastes de kontrollutgifter det offentlige påføres som følge av at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

### 10.3.3.3 Rentemodell (Modell 4)

Utvalget har vurdert en modell hvor skattytere som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger kun ilegges renter. Renteplikten kan enten gjøres uavhengig av om skattyter har gitt uriktige opplysninger slik at det beregnes rente i alle endringssaker til skattyters ugunst, eller det kan stilles som vilkår at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt.

Når ligningsmyndighetene fastsetter tilleggsskatt av økning i skatt og avgift ved et vedtak i

endringssak, skal skattyter etter ligningsloven § 9–10 svare renter av økningen. Rente beregnes med 7 prosent for hvert hele kalenderår fra utløpet av året etter inntektsåret til det år vedtaket blir truffet.

Staten vil ha et likviditetstap og skattyter vil ha en likviditetsgevinst dersom det blir fastsatt en økning i skatt og avgift, uavhengig av om det ilegges tilleggsskatt og om skattyter er å bebreide. Dersom rentesatsen ikke inneholder noe preventivt element, men kun nøytraliserer den likviditetsgevinst skattyter har hatt, er det ikke noen grunn til at renteplikten skal være knyttet til om det ilegges tilleggsskatt eller om skattyter er å bebreide. Dersom rentesatsen i tillegg inneholder et preventivt element taler rimelighetshensyn for at det stilles et vilkår om at skattyter er å bebreide. Endringsligninger kan finne sted mange år etter inntektsåret, og rentebeløpet kan derfor utgjøre store beløp dersom rentesatsen inneholder et preventivt element.

Som det fremgår foran i avsnitt 9.2.7 har EMD gått langt i å akseptere renteordninger uten at disse har blitt ansett som straff etter EMK artikkel 6. Ettersom en slik sanksjon ikke utløser rettigheter etter EMK vil brudd på opplysningsplikten kunne behandles enkelt og effektivt av ligningsmyndighetene dersom det innføres en modell basert på renter som reaksjon mot at skattyter gir uriktige eller ufullstendige opplysninger. Det kan imidlertid reises prinsipielle innvendinger mot et system som i realiteten innebærer en sanksjon, men uten at skattyter nyter godt av de rettssikkerhetsgarantier som vil utløses dersom sanksjonen ilegges i en annen form. Særlig gjelder dette dersom rentesanksjonen skal ha som forutsetning at skattyter har begått et lovbrudd. Utvalget vil i tillegg peke på at konvensjonen, på grunn av EMDs dynamiske fortolkning, er i stadig utvikling, og at det derfor kan være usikkert om en rentemodell vil falle utenfor rammen av EMK artikkel 6 også i fremtiden.

Etter en samlet vurdering finner utvalget ikke grunn til å foreslå en modell hvor renter utgjør den eneste reaksjonen mot brudd på opplysningsplikten. Etter utvalgets syn er det også noe fremmed å legge inn et pønalt element i en renteregulering dersom begrunnelsen er at rentene – som i utgangspunktet skal nøytralisere rentegevinsten – skal erstatte en pønalt sanksjon. En regel om renteplikt i endringsaker vil imidlertid inngå i utvalgets forslag til fremtidig sanksjonssystem, jf. avsnitt 15.1 om renter.

## Kapittel 11

# Utvalgets forslag til nye administrative sanksjoner

### 11.1 Valg av modell

Valg av sanksjonssystem og sanksjonsformer beror på en avveining av en rekke hensyn som til dels trekker i forskjellig retning, jf kapittel 10. I dette spørsmål har utvalget delt seg i et flertall og et mindretall. Flertallet, alle med unntak av Liv Torill E. Kjeldsberg, mener at en videreføring av et tosporet sanksjonssystem er den ordning som best vil ivareta de kryssende hensyn som her gjør seg gjeldende. Mindretallets prinsipale syn er at en ren strafferettslig modell etter mønster fra Danmark, vil være den beste løsningen. Flertallet og mindretallet er enige om at ingen av de øvrige modeller som er skissert foran, egner seg som grunnlag for et fremtidig sanksjonssystem for brudd på ligningslovens bestemmelser. Den ulike konklusjon som trekkes av henholdsvis flertallet og mindretallet har nær sammenheng med vurderingen av behovet for å sanksjonere uaktsomme overtredelser av ligningsloven. Mens flertallet mener at tungtveiende hensyn tilsier at også uaktsomme brudd på ligningsloven må kunne sanksjoneres, men innenfor rammene av et administrativt system, er det mindretallets syn at sanksjoner bare bør kunne ilegges når vedkommende har handlet grovt uaktsomt eller forsettlig.

Flertallet mener at hensynet til allmennpreven- sjon med tyngde taler for at også uaktsomme over- tredelser av ligningsloven må kunne sanksjoneres. Slike handlinger bør imidlertid ikke kriminaliseres; de bør kunne sanksjoneres i et administrativt system som i dag. En slik administrativ sanksjons- form må imidlertid suppleres med en straffebe- stemmelse som rammer grovt uaktsomme og for- settlige overtredelser. Et slikt tosporet system er etter flertallets vurdering den modell som best kan ivareta så vel hensynet til allmennpreven- sjonen som til effektivitet og rettferdighet. Hensynet til rettsikkerhet kan ivaretas på en fullgod måte gjen- nom regler som gir skattyter muligheter til å for- vare sine interesser. Mindretallet ønsker å presi- sere at hennes konklusjon når det gjelder modell for et fremtidig sanksjonssystem, er basert på en vurdering hvor hennes *prinsipale* syn er at en ren strafferettslig modell etter mønster fra Danmark,

vil være den ordning som best ivaretar de kryssende hensyn som gjør seg gjeldende. I tråd med dette syn skisserer mindretallet i sin dissens et sanksjonssystem hvor ligningsmyndighetene inne- for visse rammer gis kompetanse til å utferdige bøteforelegg, og hvor grov uaktsomhet eller for- sett er et vilkår for ileggelse av straff. Mindretallet ser imidlertid at det også kan være gode grunner til å videreføre et tosporet sanksjonssystem slik fler- tallet foreslår og kan i all hovedsak, som en *subsidiær* konklusjon, slutte seg til flertallets anbefalinger. Mindretallet ønsker på denne bakgrunn å gi uttrykk for sine prinsipale vurderinger i en egen, sammenfattende dissens, som er inntatt i avsnitt 11.3. Det følgende må leses på denne bakgrunn.

Flertallet foreslår å videreføre hovedtrekkene i gjeldende rett for ileggelse av tilleggsskatt når skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opp- lysninger som har ført til eller kunne ha ført til fast- setting av for lav skatt. Flertallets forslag til regler om ileggelse av tilleggsskatt behandles i avsnitt 11.2. Som sanksjon for forsinket og unnlatt leve- ring av selvangivelse og andre pliktige oppgaver, foreslår utvalget at det skal ilegges et lovbestemt, standardisert gebyr. Dette forslaget omtales i avsnitt 11.4. Flertallets forslag til nytt sanksjonssys- tem innebærer at en skattyter som ikke har levert pliktige oppgaver både kan ilegges gebyr for unn- latt 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 selvangivelse mv. Gebyret ret- ter seg mot selve plikten til å levere selvangivelses- skjemaet, mens tilleggsskatten retter seg mot det forhold at skattyter ikke har oppfylt sin opplys- ningsplikt.

### 11.2 Tilleggsskatt

#### 11.2.1 Utgangspunkter

Etter gjeldende rett er det to hovedgrupper av handlinger som sanksjoneres med tilleggsskatt. Det ilegges tilleggsskatt når skattyter har unnlatt å levere pliktig selvangivelse eller næringsoppgave til ligningsmyndighetene, og når skattyter i selvan-

givelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. Utvalget har vurdert om det er andre handlinger eller unnlater som bør sanksjoneres, men har kommet til at dagens materielle vilkår i hovedtrekk bør videreføres. Utvalget vil imidlertid foreslå at unnlatt levering av selvangivelse og andre pliktige oppgaver sanksjoneres med et gebyr, og eventuelt tilleggsskatt for ufullstendige opplysninger, jf. avsnitt 11.2.2.2 nedenfor.

## 11.2.2 Ikke levert selvangivelse eller næringsoppgave

### 11.2.2.1 Innledning

Skattyter som ikke leverer pliktig selvangivelse eller næringsoppgave, skal etter gjeldende rett ilegges tilleggsskatt med 30 prosent, beregnet av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen, jf. § 10-2 nr. 2. Tilleggsskatten beregnes av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen, også i de tilfeller hvor det bare er næringsoppgave som ikke leveres. Unnlater skattyter å levere særskilt skjema som trer i stedet for selvangivelse etter § 4-6 nr. 1, skal tilleggsskatten beregnes av den skatt som fastsettes for de inntektene som skulle vært oppgitt i skjemaet, dersom dette gir lavere tilleggsskatt enn det som følger av hovedregelen. Leveres pliktig selvangivelse eller næringsoppgave likevel innen klagefristen, erstattes tilleggsskatten av en forsinkelsesavgift. For en nærmere beskrivelse av forholdet mellom tilleggsskatt etter § 10-2 nr. 1 og § 10-2 nr. 2 vises det til beskrivelsen av gjeldende rett i avsnitt 4.7.3.4.

### 11.2.2.2 Utvalgets vurderinger og forslag

Utvalget har vurdert om dagens ordning med tilleggsskatt, beregnet med 30 prosent av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen, bør videreføres som sanksjon ved unnlatt levering av pliktig selvangivelse eller næringsoppgave.

Plikten til å levere selvangivelse følger av ligningsloven § 4-2 som bestemmer at selvangivelse for vedkommende år skal leveres av den som har hatt formue og inntekt som han er skattepliktig for her i landet. I tillegg foreligger det selvangivelsesplikt for den som ligningskontoret pålegger å levere selvangivelse. I selvangivelsesplikten ligger både et krav til innhold og til form.

Selvangivelsespliktens *innhold* er nærmere regulert i § 4-3. Etter § 4-3 nr. 1 skal selvangivelsen inneholde spesifisert oppgave over skattyters brutto formue og inntekt, fradragposter og andre

opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen. Virkningene av at selvangivelsen ikke har det innhold som loven påbyr, er først og fremst at de poster som mangler oppføres etter ligningsmyndighetenes skjønn, jf. § 8-1.

Plikten til å levere selvangivelse i en bestemt form, kan utledes av § 4-3 nr. 2 som bestemmer at departementet fastsetter skjema for ulike typer selvangivelser. I tillegg følger det av § 4-4 at skattyter som driver næringsvirksomhet eller utleie av fast eiendom, som vedlegg til selvangivelsen skal levere næringsoppgave og utskrift av konti som har betydning for vurderingen av årsoppgjøret. Kompetansen til å fastsette selvangivelses-skjemaer og andre ligningsskjemaer er delegert til Skattedirektoratet.

Utvalget ser det slik at en skattyter som ikke leverer pliktig selvangivelse mv., gjør seg skyldig i to overtredelser. Vedkommende har for det første overtrådt plikten til å levere selvangivelsen i riktig form, det vil si i foreskrevet skjema. I tillegg har han, dersom han ikke har gitt de nødvendige opplysningene på annen måte, også gitt ligningsmyndighetene ufullstendige opplysninger å bygge fastsettelsen av ligningsgrunnlaget på. Etter utvalgets oppfatning bør begge disse overtredelser sanksjoneres, men ikke nødvendigvis på samme måte.

Av hensyn til fremdriften i ligningsarbeidet er det viktig for ligningsmyndighetene at skattyter gir ligningsopplysningene i de skjemaene som er utarbeidet for dette formålet. Skulle skattyter stå fritt til å levere opplysningene på den måten han selv ønsket, ville dette komplisert ligningsarbeidet betraktelig. I tillegg er det viktig at skjemaene leveres innen de frister som følger av loven, slik at ligningskontoret kommer raskt i gang med ligningsarbeidet. Etter utvalgets oppfatning er det naturlig å se unnlattelse av å levere pliktig skjema i sammenheng med forsinket levering, og sanksjonere overtredelsene på samme måte.

Utvalget er av den prinsipielle oppfatning at sanksjonen for å unnlate å oppfylle plikten til å levere pliktige oppgaver til ligningsmyndighetene innen en fastsatt frist, ikke bør knyttes opp mot den enkelte skattyters inntekt og formue. Med dette utgangspunkt har utvalget kommet til at forsinket levering og unnlatt levering av pliktig selvangivelse og næringsoppgave mv. bør sanksjoneres med et standardisert gebyr. En nærmere beskrivelse av utvalgets forslag til gebyr for forsinket og unnlatt levering av pliktige oppgaver er inntatt i avsnitt 11.4.2 og 11.4.3.

Skattyters oppfyllelse av opplysningsplikten er av stor betydning for en riktig ligning. Når ligningsmyndighetene ikke mottar de nødvendige

formues- og inntektsopplysningene fra skattyter, verken i de pliktige skjemaene eller på annen måte, må grunnlaget for ligningen fastsettes ved skjønn. Slik utvalget ser det har skattyter som unnlater å levere selvangivelse, gitt ligningsmyndighetene ufullstendige opplysninger å bygge ligningsgrunnlaget på. Etter utvalgets oppfatning bør den skattyter som leverer ufullstendige opplysninger på denne måten, ilegges tilleggsskatt på samme måte som den skattyter som leverer ufullstendige eller uriktige opplysninger i selvangivelsen mv.

Etter gjeldende rett ilegges det tilleggsskatt med 30 prosent av skatten av hele skjønnsligningen også ved unnlatt retur av den forhåndsutfylte selvangivelsen. Etter utvalgets oppfatning er dette en uforholdsmessig streng reaksjon i de tilfeller ligningsmyndighetene har de fullstendige og korrekte ligningsopplysningene. Hensynet til rimelighet og til sanksjonssystemets legitimitet tilsier etter utvalgets syn at gjeldende rett på dette punkt ikke videreføres. På denne bakgrunn foreslår utvalgets flertall at det ikke beregnes og ilegges tilleggsskatt av de postene som er utfylt på den forhåndsutfylte selvangivelsen ved unnlatt retur av denne. Et mindretall på ett medlem foreslår at det også skal beregnes tilleggsskatt av slike opplysninger. Se nærmere om denne vurderingen i avsnitt 11.2.6.2.

Det er en forutsetning for dette unntaket at de forhåndsutfylte opplysningene faktisk er riktige og fullstendige. Viser det seg, for eksempel ved et senere bokettersyn hos arbeidsgiver, at innberettet lønn var for lavt og det uriktige beløpet fremgikk av den forhåndsutfylte selvangivelsen, vil skattyter kunne ilegges tilleggsskatt dersom han kan bebreides for ikke å ha oppdaget og korrigert feilen. En nærmere beskrivelse av utvalgets forslag til unntak fra tilleggsskatt i slike og andre tilfeller er inntatt i avsnitt 11.2.6.

Ligningsmyndighetene mottar også kontrollopplysninger etter ligningsloven kapittel 6 vedrørende næringsdrivende og selskapers formue og inntekt. Disse opplysningene er imidlertid ikke like systematisert og tilgjengelige for ligningsmyndighetene som kontrollopplysningene vedrørende lønnstakere og pensjonister. Utvalget mener likevel at det vil medføre en for streng reaksjon å beregne tilleggsskatt med alminnelig sats når det foreligger slike opplysninger. Det foreslår derfor at tilleggsskatt av poster som ligningsmyndighetene ukrevet mottar kontrollopplysninger om fra tredjemenn 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. Se nærmere om utvalgets forslag til satser for tilleggsskatt i avsnitt 11.2.9.

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

Utvalget vil i det følgende peke på enkelte konsekvenser av at unnlatt levering av selvangivelse mv. etter utvalgets forslag, skal sanksjoneres med både et gebyr for unnlatt levering av de pliktige skjemaene og tilleggsskatt for ufullstendige opplysninger. Hvorvidt tilleggsskatt skal ilegges vil bero på en tilsvarende vurdering som etter gjeldende rett for tilleggsskatt for uriktige og ufullstendige opplysninger etter ligningsloven § 10–2 nr. 1, i den utstrekning dette foreslås videreført. Se nedenfor under avsnitt 11.2.3.3.

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. Han har derimot unnlatt å levere det pliktige selvangivelsesskjemaet, og bør på dette grunnlag ilegges et gebyr.

Har skattyter levert både selvangivelse og næringsoppgave, men unnlatt å oppgi næringsinntekten i selvangivelsen, skal skattyter etter utvalgets oppfatning verken ilegges gebyr eller tilleggsskatt forutsatt at opplysningene i næringsoppgaven er korrekte. Har skattyter verken levert selvangivelse eller næringsoppgave, skal det ilegges gebyr for manglende levering av oppgavene og tilleggsskatt beregnet av den skatt som kunne vært unndratt på grunn av manglende selvangivelse.

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

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

skal skattyter i slike tilfeller ilegges gebyr for unnlatt levering av næringsoppgave. Hvorvidt tilleggsskatt skal ilegges beror på om skattyter må anses for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsen ved ikke å ha levert næringsoppgaven. Etter utvalgets oppfatning har skattyter gitt tilstrekkelige opplysninger hvis næringsinntekten kommer tydelig fram i selvangivelsen, slik at han kan purres 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.

Etter gjeldende rett erstattes ilagt tilleggsskatt 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 tilleggsskatt etter § 10–2 nr. 2 den samlede skatten som fastsettes i endringssaken. I slike tilfeller brukes i utgangspunktet den samme prosentsatsen 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 tilleggsskatt for den skatt som kunne vært unndratt på grunn av manglende selvangivelse, oppstår spørsmålet om tilleggsskatten skal endres når en senere innlevert selvangivelse realitetsbehandles. Utvalget foreslår at beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten fastholdes selv om grunnlaget for ligningen reduseres som følge av opplysningene i selvangivelsen. Den opprinnelig ilagte tilleggsskatten bør også fastholdes dersom de nye opplysningene medfører at grunnlaget for ligningen øker. En slik løsning gir etter utvalgets oppfatning en skattyter oppfordring til å gjøre opp for seg, og må ses på som en frivillig retting. Se nærmere om utvalgets forslag til unntak fra tilleggsskatt ved frivillig retting i avsnitt 11.2.6.2.

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 tilleggsskatt på dette grunnlag. Det må da vurderes om det skal skje en samordning av samlet ilagt tilleggsskatt. Se nærmere i avsnitt 11.2.9.2.

### 11.2.3 Uriktige eller ufullstendige opplysninger

#### 11.2.3.1 Innledning

Etter utvalgets forslag er det et vilkår for illeggelse av tilleggsskatt at skattyter har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, enten ved å gi slike opplysninger muntlig eller skriftlig eller ved å unnlate å gi opplysninger.

Avgrensningen av kriteriet uriktige eller ufullstendige opplysninger i ligningsloven § 10–2 nr. 1 har i praksis medført visse problemer for ligningsmyndighetene. Utvalget har derfor vurdert om det er praktisk mulig å gi en mer presis og uttømmende definisjon av dette handlingsalternativet 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. En nærmere beskrivelse av innholdet i begrepet gis i kapitlet nedenfor, men utvalget vil presisere at dette ikke er ment som noen uttømmende redegjørelse for alle de tvil- og grensetilfeller som vil kunne oppstå i praksis.

#### 11.2.3.2 Begrepets innhold

Utgangspunktet for tolkningen av kriteriet uriktige eller ufullstendige opplysninger er skattyters opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4, særlig § 4–1 som statuerer skattyters plikt til å bidra til å bidra til hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Dette generelle utgangspunktet er kommet til uttrykk i flere sentrale høyesterettsdommer, blant annet i Rt. 1992 side 1588 (*Loffland*). Det fremgår av denne dommen at skattyter har gitt riktige og fullstendige opplysninger når han har gitt alle de opplysninger som man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. På grunnlag av denne dommen og senere rettspraksis kan det oppstilles et krav om at skattyter skal opptre aktsomt og lojalt når vedkommende gir opplysninger til ligningsmyndighetene. Denne normen bør etter utvalgets syn videreføres.

Tvils- og grensetilfeller vil ikke helt ut kunne løses innenfor rammen av lovbestemmelser basert på generelle kriterier. Mye kan imidlertid avklares i forarbeidene. Utvalget har derfor funnet grunn til å gi en relativt bred fremstilling og vurdering av begrepet uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Uriktige opplysninger er gjerne opplysninger som ikke stemmer med de faktiske forhold. I de fleste tilfeller er det grunn til å anta at det ikke vil være vanskelig å fastslå om det foreligger uriktige opplysninger. Rettspraksis viser imidlertid at det i en del tilfeller kan være vanskelig å slå fast om en skattyter har gitt uriktige opplysninger i lovens for-

stand. Rettslig sett har det i utgangspunktet ingen avgjørende betydning om en opplysningssvikt henføres under begrepet uriktig eller ufullstendig opplysning, og det vil i praksis kunne være tale om flytende overganger.

Ufullstendige opplysninger er et videre og innholdsmessig noe vagere begrep enn uriktige opplysninger. Kriteriet ufullstendig fanger opp tilfeller hvor de opplysningene som skattyter har gitt, isolert sett er korrekte. Bruddet på opplysningsplikten ligger i at de fremlagte opplysningene gir et ufullstendig eller fortegnet bilde av underliggende realiteter. Skattyter skulle således ha gitt flere eller mer utfyllende opplysninger.

Det foreligger en del nyere rettspraksis knyttet til begrepet uriktige eller ufullstendige opplysninger etter *Loffland*, som slår fast prinsippet om skattyters aktsomhets- og lojalitetsplikt ved oppfyllelse av opplysningsplikten. Fra praksis skal spesielt nevnes avgjørelsen inntatt i Rt. 1995 side 1883 (*Slørdahl*) som synes å tillegge skattyters opplysningsplikt større vekt i forhold til ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt enn *Loffland*. Det er gjort nærmere rede for dommen foran i avsnitt 4.7.3.2. Det er i juridisk teori gitt uttrykk for ulike oppfatninger om *Slørdahl* gir veiledning for tolkingen av begrepet uriktige eller ufullstendige opplysninger eller om den er begrenset til en konkret bevisvurdering.

Skattyter må for å oppfylle opplysningsplikten gi de relevante opplysningene på en slik måte at ligningsmyndighetene, ved en vanlig gjennomgang av selvangivelsen, får et godt grunnlag for å gjennomføre en korrekt ligning. Etter utvalgets syn må opplysningsplikten anses misligholdt dersom skattyter gir opplysningene på en slik måte at det vil være klart vanskeligere for ligningsmyndighetene å registrere disse sammenholdt med bruk av enkle og spesiellagede rapporteringsskjemaer. Dette syn representerer en videreføring av det prinsipp som ble fastslått i *Loffland*. Forståelsen må også antas å være lagt til grunn i ligningspraksis, jf. Skattedirektoratets melding, Skd-melding nr. 9/01 fra Skattedirektoratet hvor det heter:

«Normalt vil skattyter best kunne gjøre dette ved å gi sine opplysninger i de aktuelle skjemaene ligningsmyndighetene har utarbeidet. Gir skattyter sine opplysninger på annen måte, må disse komme klart og tydelig frem for ligningsmyndighetene. For å tilfredsstille lovens krav til fullstendige opplysninger, må skattyter tydelig markere de opplysninger som er viktige og sentrale for en korrekt ligning, og ikke fjerne fokus fra dem ved å plassere dem i et omfat-

tende vedleggsmateriale eller gjemme dem bort i mengden av mer generell informasjon.»

En annen dom som er av særlig interesse i denne sammenheng, er Rt. 1997 side 1430 (*Elf*). Det er gjort nærmere rede for dommen foran i avsnitt 4.7.3.2. Ved Høyesteretts vurdering av om selskapet hadde gitt ufullstendige opplysninger, synes det å ha vært tungtveiende at den skattemessige disposisjonen var tvilsom, selv etter grundige overveielser. Dette ga skattyter en særlig plikt til å opplyse om forholdet, selv om ligningsmyndighetene etter en nærmere gjennomgang av det innsendte materialet kunne ha oppdaget hva som var gjort og ikke gjort fra skattyters side.

Innholdet i begrepet uriktige eller ufullstendige opplysninger er gjennom rettspraksis utviklet videre de siste årene, og en viktig dom i denne sammenheng er Rt. 1999 side 1087 (*Baker Hughes*). Høyesterett kom her til at et avvik på rundt 40 prosent mellom den pris som selskapet betalte i leie, og den leien som fulgte av armelengdeprinsippet, innebar at skattyter hadde gitt uriktige opplysninger. For en nærmere beskrivelse av dommen henvises det til avsnitt 4.7.3.2.

#### 11.2.3.3 Utvalgets vurderinger og forslag

Brudd på ligningslovens opplysningsplikt ved å gi ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, bør etter utvalgets syn fortsatt være sanksjonert. Utgangspunktet for tolkingen av begrepet uriktige eller ufullstendige opplysninger er skattyters opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4 og plikten til å opptre aktsomt og lojalt, slik dette har kommet til uttrykk i rettspraksis.

Tungtveiende hensyn – også ut over effektivitetshensynet – tilsier etter utvalgets vurdering at skattyters opplysningsplikt som rettslig norm må være streng. Hensynet til skattesystemets legitimitet taler med styrke for at skattyter har plikt til uoppfordret å gi alle de opplysninger som er relevante for ligningen, og at det må gjøres på en måte som innebærer at opplysningene er lett tilgjengelige. Dette gjelder både hvilke opplysninger som skal fremlegges og måten de fremlegges på.

Skattyter plikter etter ligningsloven kapittel 4 å bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og å levere en selvangivelse som inneholder en spesifisert oppgave over inntekts- og formuesposter. Det vil si at all informasjon som er av betydning for fastsettelsen av en korrekt ligning, må fremgå av selvangivelsen eller – på en tilstrekkelig tydelig måte – i vedleggene. Er det gjort, vil

skattyteren som den klare hovedregel ha oppfylt sin opplysningsplikt.

Utvalgets flertall, alle med unntak av utvalgsmedlem Jan Syversen, finner ikke grunn til å foreslå noen nærmere lovfesting av opplysningspliktens innhold. Mindretallet vil foreslå en slik lovfesting, og gjør nærmere rede for sitt syn avslutningsvis i dette avsnittet.

Det er etter flertallets syn ikke praktisk mulig å lovfeste opplysningspliktens rekkevidde slik at det ikke oppstår tilfeller hvor konklusjonen vil bero på en konkret avveining av hensynet til skattyters opplysningsplikt på den ene side og ligningsmyndighetene undersøkelsesplikt på den annen side. I et massevedtakssystem som ligningsforvaltningen er, må tyngdepunktet fortsatt ligge på skattyters opplysningsplikt. Det er skattyter som kjenner de faktiske forhold og underliggende realiteter med hensyn til egne formues- og inntektsforhold. I et aktsomhets- og lojalitetsperspektiv har han en klar oppfordring til å komme med alle opplysninger av betydning for ligningen. Opplysningene må presenteres på en måte som medfører at ligningsmyndighetene ikke behøver å gjennomgå et stort vedleggsmateriale eller selvangivelser for tidligere inntektsår for å kontrollere at alle relevante opplysninger er gitt.

For at opplysningsplikten skal være oppfylt, må det kreves at skattyter gjør ligningsmyndighetene særskilt oppmerksom på faktiske forhold eller vurderinger av faktiske forhold som fremstår som sentrale, særlig kompliserte eller som tvilsomme. Jo mer det faktiske forholdet/transaksjonen avviker fra det som er vanlig, desto større oppfordring har skattyter til å gi utfyllende opplysninger til ligningsmyndighetene. I utgangspunktet bør det være tilstrekkelig at skattyter ved innlevering av selvangivelsen gjør oppmerksom på at det finnes opplysninger om nærmere angitte forhold i vedleggsmaterialet, slik at ligningsmyndighetene får en klar foranledning til å gjøre nærmere undersøkelser. Dette er etter utvalgets vurdering i samsvar med gjeldende rettstilstand, jf. *Elf*.

Etter gjeldende rett anses en skattyter som leverer forhåndsutfylt selvangivelse, å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger når han ikke korrigerer en uriktig opplysning, ikke gir en opplysning som mangler, endrer en korrekt opplysning eller tilføyer en uriktig opplysning. Skattyter vil også etter utvalgets forslag til nye regler anses å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i slike tilfeller.

I retts- og ligningspraksis er det i enkelte type-tilfeller oppstilt visse krav til skattyters opplysningsplikt, som utvalget mener bør videreføres i et

nytt system. Eksemplene på slike tilfeller er fra utvalgets side ikke ment å være uttømmende.

#### *– Opplysninger gitt i selvangivelsen for tidligere år*

Har skattyter gitt opplysninger i selvangivelsen for et tidligere inntektsår eller i vedlegg til denne, men ikke i selvangivelsen for det aktuelle inntektsåret, har skattyter i utgangspunktet ikke oppfylt sin opplysningsplikt. Gjør derimot skattyter på en klar og entydig måte ligningsmyndighetene oppmerksom på at relevante opplysninger finnes i tidligere års materiale, må opplysningsplikten anses oppfylt.

#### *– Opplysninger gitt på annen måte enn i skjema utarbeidet av skattemyndighetene*

Gir skattyter opplysninger på annen måte enn i de aktuelle ligningsskjemaene, bør det etter utvalgets oppfatning være et vilkår for at opplysningsplikten skal anses oppfylt, at opplysningene kommer klart og tydelig fram for ligningsmyndighetene.

#### *– Tvilsomme poster*

Er skattyter i tvil om et beløp er skattepliktig eller fradragsberettiget, må skattyter, for å oppfylle opplysningsplikten, tydelige markere posten i selvangivelsen og redegjøre for de faktiske forhold slik at ligningsmyndighetene blir kjent med saken og kan ta stilling til det skatterettslige spørsmålet.

#### *– Poster som må fastsettes ved skjønn*

For poster som må ansettes ved skjønn, fritar ligningsloven § 4-3 nr. 1 annet punktum skattyter fra å føre opp et konkret beløp. Det kreves imidlertid at skattyter skal gi alle de opplysninger som er nødvendige for at ligningsmyndighetene skal kunne fastsette beløpet.

#### *– Opplysninger gitt til feil kommune*

Skattytere som leverer forhåndsutfylt selvangivelse, skal kun levere selvangivelse til ligningskontoret for bostedskommunen. I tillegg skal de gi opplysninger om inntekt og formue i utenbys kommune på skjema fastsatt av Skattedirektoratet, til ligningskontoret for utenbyskommunen, jf. ligningsloven § 4-6 nr. 1. Slikt skjema trer i stedet for selvangivelse. 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 vært gitt. Hensynet til effektivisering av opplysningsplikten tilsier etter utvalgets oppfatning at denne rettstilstanden videreføres. Slik ligningen gjennomføres i dag, er det ingen automatisk utveksling mellom ligningskontorene av opplysninger om skattytere som skal levere selvangivelse og/eller andre skjemaer til flere ligningskontorer. Utvalget har fått opplyst fra Skattedirektoratet at antall utenbyskjemaer for inntektsåret 2001 var rundt 23 000. Med et slik betydelig antall, vil ikke utvalget her foreslå at skattyter må anses for å ha oppfylt sin opplysningsplikt selv om opplysningene er gitt til feil ligningskontor. Ligningen skal gjennomføres innenfor et begrenset tidsrom og den mest hensiktsmessige løsningen er da at skattyter selv har plikt til å gi de aktuelle opplysningene til riktig ligningsmyndighet. Slik utvalget ser det legger ikke dette noen urimelig byrde på skattyter.

#### – Skattyter har samlet sett gitt tilstrekkelige opplysninger

Et praktisk typetilfelle er at skattyter samlet sett har gitt ligningsmyndighetene tilstrekkelige 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.

I SOU 2001: 25 «*Skattetilllegg m.m.*» er det foreslått at slike tilfeller faller utenfor rammene for uriktige eller ufullstendige opplysninger. Den svenske komiteens utgangspunkt er at skattyter i slike og lignende tilfeller ikke kan anses å ha gitt uriktige opplysninger, og selv om det er tenkelig at forholdet ikke oppdages kan skattyter ikke anses å ha gjort noe som kvalifiserer til en straffesaksjon.

Utvalget deler ikke den svenske komiteens vurdering på dette punkt. I slike tilfeller kan situasjonen enten være at skattyter spekulerer i at den uriktige opplysningen i selvangivelsen ikke oppdages, eller at feilen i selvangivelsen skyldes en ren glipp. Det er utvalgets syn at skattyter i begge tilfeller har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Om tilleggsskatt skal ilegges må bero på en vurdering av skattyters subjektive forhold, eventuelt om forholdet faller inn under unntaket fra tilleggsskatt for åpenbare regne- eller skrivefeil.

Et annet tilfelle har man der skattyter har unnlat å gi en opplysning i selvangivelsen, men opplysningen fremgår av annet materiale som er sendt

ligningskontoret. Hvorvidt skattyter har gitt ufullstendige opplysninger i en slik situasjon vil bero på hvordan opplysningen er presentert. For å tilfredsstille lovens krav til fullstendige opplysninger, må skattyter tydelig markere de opplysninger som er viktige og sentrale for en korrekt ligning, og ikke fjerne fokus fra dem ved å plassere dem i et omfattende vedleggsmateriale eller gjemme dem bort i mengden av mer generell informasjon.

Utvalgets medlem Jan Syversen mener at spørsmålet om skattyter har gitt ufullstendige opplysninger må veies opp mot ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt slik som Høyesterett har gitt uttrykk for i et obiter dictum i Rt. 1992 side 1588 (*Loffland*). Slik dette medlemmet tolker uttalelsene i denne dom, beror det til en viss grad på en interesseavveining om skattyter kan sies å ha gitt fullstendige opplysninger. Har han opplyst såpass meget om en transaksjon eller et rettsforhold at ligningsmyndighetene etter en normal gjennomgang av skattyters oppgaver burde ha innhentet ytterligere opplysninger om forholdet og på denne måte kunne ha skaffet seg et fullstendig materiale, skal skattyter anses for å ha gitt fullstendige opplysninger. At det bør gjelde en slik standard er utvalget enig i, men dette medlemmet mener at hensynet til rettssikkerhet tilsier at denne standard lovfestes.

Som begrunnelse for dette finner dette medlemmet å ville gi en utdypende beskrivelse av Rt. 1998 side 1430 (*Elf*) som gjaldt et tilfelle hvor skattyter hadde foretatt oppskrivninger av sokkelanlegg i størrelsesorden mellom 5- og 600 millioner kroner som følge av nye reservoaranslag. Sokkelanleggenes kostpris ble avskrevet etter produksjonshetsmetoden (i takt med årets produksjonsandel av gjenværende forekomst). Selskapet mente med støtte i sakkyndige vurderinger at det kunne unnlates å avskrive selve oppskrivningen i en relativt kort periode da anleggene – selv etter oppskrivningen – var avskrevet for meget. Høyesterett fant at reglene i aksjeloven av 1976 om avskrivning av anleggsmidler ikke kunne forstås på denne måte og at den avskrivningssats som gjaldt for kostprisen også måtte anvendes på oppskrevet beløp (hvilket førte til at en andel av utdelt utbytte etter de dagjeldende regler ikke var fradragsberettiget ved iligningen av 27,8 prosent statsskatt). I saken oppsto også et spørsmål om ligningen kunne rettes ut over toårsfristen i ligningsloven § 9–6 nr. 3 bokstav a, dvs. om selskapet hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

I selskapets årsregnskap var det ikke gitt tilstrekkelige noteopplysninger om latent skatt på oppskrevne verdier. I det regnskap som var innlevert til ligningsmyndighetene var oppskrivningen

spesifisert som særskilt post og likeledes avskrivninger og akkumulerte avskrivninger på oppskrevne verdi. De siste to poster var angitt med 0 i regnskapet. Selskapet hevdet at dette materiale entydig viste at det ikke var foretatt regnskapsmessige avskrivninger på oppskrevne verdier, mens oljeskattemyndighetene mente at opplysningene kunne oppfattes dit hen at det ikke var foretatt noen *skattemessige* avskrivninger på oppskrevne verdier, noe selskapet hevdet ikke var mulig i og med at regnskapsmessige oppskrevne verdier ikke kan avskrives med skattemessig virkning (oppskrivninger på anleggsmidler regnes ikke som skattemessig inntekt). Høyesterett fant at «*de nakne regnskapstall*» ikke var tilstrekkelige opplysninger, men at selskapet skulle ha gitt utfyllende skriftlig redegjørelse for hva disse tall innebar. Det vises til sitatene fra denne dom inntatt i avsnitt 4.7.3.2.

Den regnskapsforståelse som Høyesterett har lagt til grunn i denne dom er blitt kritisert i teorien, se O. Gjems-Onstad, *Bedriftsskatterett* 2001 side 1312 særlig side 1313. Det kan hevdes at ligningsmyndighetene på bakgrunn av de uttrykkelige opplysninger om 0-avskrivninger på oppskrevne verdier, etter «Loffland-standard» hadde all mulig grunn til å foreta ytterligere undersøkelser hvis de var i tvil om hva disse opplysninger egentlig innebar. I teorien har O. Gjems-Onstad hevdet at «Loffland-standard» er blitt fraveket i *Elf* – i alle fall i visse relasjoner. Om dette uttaler han på side 1312 i *Bedriftsskatterett* (2001):

«Elf-dommen (Rt 1997 s 1430, Utv 1998 s 1095) flyttet ytterligere på grensen for hva som er ufullstendige opplysninger. I Elf-dommen synes Høyesterett implisitt å ha lagt Loffland-dommens «forvarsels»-kriterium bak seg. Skattyter ble nærmest pålagt en *påpekning*- eller *klargjøringsplikt* der ligningen kan være særlig problematisk eller tvilsom.»

Det man formentlig kan utlede av premissene i Elf-dommen er at opplysningsplikten utvides hvis skattyter til grunn for sine skattedisposisjoner har basert seg på en regnskapsforståelse som på et avgjørende punkt har fremstått som tvilsom.

Det kan på bakgrunn av ovennevnte uttalelser i skattjuridisk teori, være tvilsomt om Høyesterett i *Elf* har tilsidesatt synspunktene i *Loffland* på generelt grunnlag, eller om *Elf* må forstås som et unntak for de tilfeller hvor skattyter har gitt seg ut på en noe sjansepreget tolkning av regelverket (i dette tilfelle de bakenforliggende regnskapsregler, som Høyesterett fant var feil). Men uansett medfører *Elf* en slik uklarhet om relevansen av «Loffland-

standard», at den etter dette medlemmets oppfatning bør lovfestes.

Dette medlemmet vil tilføye at kriteriet «*uriktige og ufullstendige opplysninger*» – særlig den siste del av dette kriteriet – kan utgjøre et problem også for skattytere som ønsker å oppfylle sin opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene etter beste evne. Dette har sammenheng med at skatte-reglene i mange relasjoner er svært kompliserte med et omfattende kildemateriale som man ikke kan forvente at den ordinære skattyter skal kjenne til. Etter mindretallets mening taler disse forhold for at skattyter ikke bør bedømmes for strengt når han har gitt opplysninger om en transaksjon eller et rettsforhold, men kanskje på grunn av manglende detaljkunnskap til reglene – ikke har gitt alle de opplysninger som ligningsmyndighetene trenger for å kunne ligne riktig.

Det synes å være enighet i utvalget om at «Loffland-standard» skal videreføres som en del av gjeldende rett, men at det ikke er nødvendig å lovfeste en slik regel. Dette medlemmet er som nevnt uenig på dette punkt. Det er uklart om uttalelsene i *Loffland* om forholdet mellom opplysningsplikt og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt er blitt fraveket i senere høyesterettspraksis. Dette medlemmet mener at den standard som uttrykkes i denne dom gir et balansert interesseavveing mellom ligningsmyndighetenes behov for å få korrekte opplysninger og deres plikt til å foreta ytterligere undersøkelser når skattyter har gitt tilstrekkelige opplysninger til at forholdet burde ha vært avklart gjennom ytterligere undersøkelser. Etter dette medlemmets syn er det et rimelig krav at såpass viktige prinsipper synliggjøres i lovteksten og ikke «nedgraderes» som synspunkter i forarbeidene som har rettskildemessig langt svakere stilling. Dette utvalgsmedlemmet foreslår følgende tilføelse til § 10-6 nr. 2 med følgende ordlyd:

«Har skattyter gitt slike opplysninger om et rettsforhold eller en transaksjon at ligningsmyndighetene hadde tilstrekkelig grunnlag til å ta opp det aktuelle skattespørsmål og de ved ytterligere undersøkelser kunne ha skaffet seg de nødvendige tilleggsopplysninger, skal skattyter ikke anses for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger etter første ledd.»

Dette medlemmet er klar over at standarden ovenfor bygger på et rettsanvendelsesskjønn, og at det i noen tilfeller kan være vanskelig å fastsette rekkevidden av regelen. Dette må likevel veies opp mot rettsferds- og rettssikkerhetshensyn som dette medlemmet finner såpass tungtveiende at prinsippet bør lovfestes.

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

Hvorvidt skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger har etter gjeldende rett betydning ikke bare i forhold til tilleggsskatt, men også ved avgjørelsen av hvilken frist som gjelder for ligningsmyndighetenes endringsadgang, jf. § 9-6 nr. 3 bokstav a, og for adgangen til å straffe etter § 12-1 nr. 1 bokstav a. Det er antatt at uttrykket har et tilnærmet likt innhold i alle bestemmelsene. På ett område har imidlertid uttrykket i § 9-6 nr. 3 bokstav a etter gjeldende rett et noe videre innhold enn i de to andre bestemmelsene. Etter § 4-1 annet punktum skal skattyter gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er klar over. Har skattyter gitt riktige og fullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, men unnlater å gjøre oppmerksom på en etterfølgende feil ved ligningen, vil dette ha ulike konsekvenser etter bestemmelsene i § 9-6 nr. 3 bokstav a, § 10-2 nr. 1 og § 12-1 nr. 1 bokstav a. I et slikt tilfelle er skattyter ansett for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i relasjon til § 9-6 nr. 3 bokstav a slik at ligningsmyndighetene kan endre ligningen etter utløpet av toårsfristen. Skattyter kan imidlertid ikke ilegges tilleggsskatt eller straffes da det tilsvarende uttrykket i § 10-2 nr. 1 og § 12-1 nr. 1 bokstav a er tolket slik at det er begrenset til aktiv forledelse. Denne forståelse har kommet til uttrykk i Høyesteretts kjennelse inntatt i Rt. 1999 side 1980 (Møller):

«Etter ligningsloven § 10-2 nr. 1 er det et vilkår for ilegging av tilleggsskatt at skattyter gir *«uriktige eller ufullstendige opplysninger»*. Det er lagt til grunn at denne bestemmelsen bare rammer den aktive forledelse og ikke passiv mottakelse av en uriktig ligning der feilen ikke kan bebreides skattyter, jf. blant annet Lignings-ABC 1998 side 969. At det her kan gjelde sterkere krav til aktiv meddelelse av uriktige eller ufullstendige opplysninger enn etter § 9-6 nr. 3 bokstav a, kan imidlertid begrunnes med bestemmelsenes forskjellige utforming. Bestemmelsene er heller ikke i den skatterettslige teori ansett for nødvendigvis å være sammenfallende på dette punkt.

Jeg er blitt stående ved at de beste grunner taler for at § 9-6 nr. 3 bokstav a må forstås slik at den rammer skattyters manglende oppfyllelse av plikten etter ligningsloven § 4-1 nr. 1 annet punktum. Jeg kan ikke se at det utover det jeg har sagt om bestemmelsens forhistorie er anført reelle hensyn av betydning som taler mot en slik fortolkning. Dette betyr at toårsfris-

ten i § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke kommer til anvendelse når skattyter kjenner til at det foreligger feil ved ligningen.»

I praksis er det også antatt at skattyter i forhold til § 9-6 nr. 3 har gitt ufullstendige opplysninger når han ikke har levert selvangivelse. Etter gjeldende rett omfattes ikke et slikt forhold av § 10-2 nr. 1 eller § 12-1 nr. 1 bokstav a. Skattyter vil imidlertid kunne ilegges tilleggsskatt etter § 10-2 nr. 2 eller straffes etter § 12-1 nr. 1 bokstav d.

Utvalget vil bemerke at det er uheldig at uttrykket uriktige eller ufullstendige opplysninger brukes i ulike betydninger, og til dels utenfor dets språklige rekkevidde.

Utvalget har kommet til at det er mest hensiktsmessig å videreføre begrepet uriktige eller ufullstendige opplysninger i bestemmelsene om frister, tilleggsskatt og straff. Tungtveiende grunner taler for at samme begrep som brukes i forskjellige bestemmelser i samme lov, bør ha tilnærmet det samme innholdet. Lovverket kan ellers bli uoversiktlig og lite tilgjengelig. 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 ti år kommer til anvendelse. Etter utvalgets syn bør dette komme klart til uttrykk i loven, og utvalget foreslår derfor 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.

For tilleggsskatten foreslår utvalget en endring i gjeldende rett på dette punktet ved at skattyter skal anses å ha gitt ufullstendige opplysninger dersom han ikke har levert selvangivelse eller på annen måte gitt ligningsmyndighetene fullstendige og korrekte ligningsopplysninger. Utover disse tilfellene, som er ganske praktiske, kan utvalget ikke se at det er behov for å nyansere innholdet i begrepet uriktige eller ufullstendige opplysninger avhengig av hvilken bestemmelse i ligningsloven det er tale om.

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

Utvalget foreslår at det fortsatt bør være et vilkår for å ilegge tilleggsskatt at de uriktige eller ufullstendige opplysningene 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 skatte-

messige resultatet måtte ha blitt et annet, dersom opplysningssvikten ikke var blitt oppdaget. Utvalget foreslår ingen endringer i denne praksisen.

For å konstatere om vilkåret er oppfylt etter gjeldende rett, skal det enkelte inntektsår vurderes isolert. Dette videreføres i utvalgets forslag, og betyr at tilleggsskatt kan ilegges selv om skattyter et senere inntektsår inntektsfører/har inntektsført et beløp som totalt sett medfører at det ikke unndras noe skatt. Det samme gjelder ved tidfestingsfeil, se nærmere om problemstillinger i forbindelse med beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten i slike tilfeller i avsnitt 11.2.8.

### 11.2.5 Subjektive vilkår

#### 11.2.5.1 Innledning

I mandatet er utvalget bedt om å gå igjennom det avledete skyldkravet for ileggelse av tilleggsskatt. Det nevnes i mandatet at det etter gjeldende rett i stor grad er ordningen med subjektive vurderinger som skaper størst problemer ved ileggelse av tilleggsskatt.

Etter gjeldende rett skal det ikke ilegges tilleggsskatt 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. For hva som nærmere ligger i dette vises det til beskrivelsen av gjeldende rett i avsnitt 4.7.3.7.

#### 11.2.5.2 Utvalgets vurderinger og forslag

Det kan være vanskelig å ta stilling til om skattyter er å bebreide for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og om forholdet skal bedømmes som uaktsomt i rettslig forstand. Regelverket vil derfor kunne håndheves mest effektivt dersom det ikke oppstilles et vilkår om subjektiv skyld hos skattyter for å ilegge tilleggsskatt. Årlig ilegges et stort antall skattytere tilleggsskatt, og utvalget forventer at det også etter utvalgets forslag vil bli ilagt tilleggsskatt i et stort antall tilfeller. Det vil derfor kunne ligge vesentlige effektiviseringsgevinster i et system hvor tilleggsskatt ilegges på rent objektivt grunnlag.

Etter utvalgets mening bør hensynet til effektivitet her vike for andre tungtveiende hensyn. En sanksjon av en viss størrelse som har klare elementer av pønalt karakter bør etter utvalgets syn ikke ilegges med mindre skattyter er å bebreide. Hensynet til legitimitet og rettferdighet veier i denne sammenheng tyngre enn hensynet til enkelhet og effektivitet. Utvalget kan heller ikke se at det er behov for å sanksjonere brudd på opplysningsplik-

ten i de tilfellene skattyter ikke har opptrådt uaktsomt. Utvalget mener det vil være urimelig om skattyter ilegges tilleggsskatt dersom han har gjort så godt han kan, og ikke kan bebreides for at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Å bli ilagt tilleggsskatt på objektivt grunnlag, vil kunne oppfattes som urettferdig. På sikt vil dette kunne bryte ned systemets legitimitet, og ødelegge det tillitsforholdet som skatteetaten er avhengig av for å kunne utføre de pålagte oppgaver på en god og effektiv måte.

Utvalget har vurdert flere alternative løsninger for hvordan det subjektive vilkår for ileggelse av tilleggsskatt skal komme til uttrykk i lovteksten. Det er her ikke bare spørsmål om lovteknikk, men også spørsmål om å fastlegge det materielle innhold slik at lovverket ikke blir unødvendig vanskelig å praktisere. En mulighet er å videreføre dagens system med unntak for de tilfeller hvor skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak som ikke kan legges skattyter til last. Det har i praksis vist seg å være usikkerhet knyttet til hva som nærmere ligger i de gjeldende unntaksregler for unnskyldelige forhold, særlig ved vurderingen av tilleggsskatt når det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Bestemmelsen har vært enklere å praktisere ved vurderingen av tilleggsskatt for unnlatt levering av selvangivelse.

En del av usikkerheten er blitt avklart i rettspraksis, men etter utvalgets oppfatning gir bestemmelsen fortsatt rom for tolkningstvil. Den tvil som oppstår ved praktiseringen av bestemmelsen, innebærer en risiko for at den praktiseres ulikt og at skattyterne forskjellsbehandles. Utvalget mener derfor at aktsomhetskravet bør komme til uttrykk i loven på en annen og klarere måte enn gjennom en ren videreføring av unntaket for unnskyldelige forhold. Med dette tilsiktes også at praksis blir noe lempeligere.

Et alternativ til dagens løsning er å lovfeste et vilkår om at skattyter må ha opptrådt uaktsomt eller forsettlig for at tilleggsskatt skal kunne ilegges. Uaktsomhet (simpel og grov) og forsett er velkjente juridiske begreper, selv om de ikke er særlig brukt i den materielle skatteretten. Begrepene er for eksempel sentrale i strafferetten hvor de har blitt nærmere avklart gjennom rettspraksis. Et negativt formulert vilkår om at skattyter ikke skal ilegges tilleggsskatt dersom han ikke har opptrådt uaktsomt eller forsettlig, vil langt på vei avhjelpe den tvil som gjeldende bestemmelse har forårsaket, med hensyn til om ileggelse av tilleggsskatt forutsetter uaktsomhet. Utvalget vil derfor foreslå at skyldkravet kommer til uttrykk i den lovbestem-

melsen som angir hovedvilkårene for å ilegge tilleggsskatt. Et uaktsomhetsvilkår innebærer at ligningsmyndighetene må foreta en vurdering av skattyters oppreden for å avgjøre om han har handlet slik en normalt kyndig og omtenkstomt skattyter ville handlet. På hvilken måte skyldkravet skal komme til uttrykk drøftes nedenfor.

Skattyter har etter ligningsloven kapittel 4 opplysningsplikt om egne forhold. For at denne plikten skal oppfylles effektivt anser utvalget det nødvendig at aktsomhetsnormen er streng. Det er skattyter som best kjenner sine økonomiske forhold. Det vil derfor vanligvis være uproblematisk for skattyter å opptre slik at opplysningsplikten etter ligningsloven ikke brytes. I den utstrekning skattyter er i tvil, eller er av den oppfatning at formue eller inntekt ikke er skattepliktig eller at gjeld eller kostnader er fradragsberettiget, kan han gi opplysninger i selvangivelsen eller vedlegg til denne slik at ligningsmyndighetene har grunnlag for å foreta en vurdering. At aktsomhetsnormen bør være streng, innebærer likevel ikke at den behøver å være så streng at den nærmer seg en objektivisert norm. Skattyter må være noe å bebreide for at brudd på opplysningsplikten skal kunne sanksjoneres med tilleggsskatt.

Et spørsmål som oppstår i praksis, er om man i aktsomhetsvurderingen skal ta hensyn til skattyters individuelle egenskaper og erfaring. Etter gjeldende rett kan det ikke stilles samme krav til alle skattytere når det gjelder erfaring og innsikt. Etter utvalgets oppfatning bør gjeldende rett på dette punkt videreføres. Uerfarenhet hos skattyter kan unntaksvis tilsi at skattyter ikke kan bebreides for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Utvalget vil imidlertid presisere at enhver skattyter har plikt til å sette seg inn i de lover og regler som gjelder for de disposisjoner de skal foreta eller den virksomheten de skal utøve. Den som ikke i tilstrekkelig grad setter seg inn i de regler som gjelder, vil vanligvis ha handlet uaktsomt dersom dette har ført til at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Utvalget vil likevel ikke utelukke at det kan være rom for unntak.

Skattyter har opplysningsplikt om faktiske forhold, og ikke om lovforståelsen. Hvilke forhold skattyter har plikt til å opplyse om, vil imidlertid avhenge av om de er skatterettslig relevante. Det kan tenkes at skattyter har gitt opplysninger basert på sin egen, men uriktige, lovforståelse. Etter utvalgets syn må det foreligge særegne forhold for at skattyter i en slik situasjon skal sies å ha oppfylt sin opplysningsplikt tilstrekkelig aktsomt. Det er utvalgets oppfatning at skattyter har plikt til å opplyse om alle faktiske forhold. Er skattyter i tvil om

de skattemessige forholdene, kan han oppfylle opplysningsplikten og derved unngå å bli ilagt tilleggsskatt ved å gi alle relevante opplysninger om det aktuelle forholdet til ligningsmyndighetene. Har skattyter derimot bygd sine disposisjoner og opplysninger på en rettsoppfatning som har vært anerkjent som sikker, kan det tenkes at dette ikke kan bebreides ham som uaktsomt. Tilsvarende vil gjelde der forståelsen av en bestemmelse generelt har vært tvilsom. Er skattyter derimot kjent med ligningsmyndighetenes rettsoppfatning, men uenig i denne, vil han kunne ha opptrådt uaktsomt.

Utvalgets forslag innebærer at terskelen for å ilegge tilleggsskatt skal være at skattyter har handlet uaktsomt, det vil si at han er å bebreide. Tilleggsskatt skal selvsagt også kunne ilegges dersom skattyter er mye å bebreide slik at han har handlet grovt uaktsomt eller forsettlig. Graden av skyld vil være styrende for tilleggsskattens størrelse. Se utvalgets forslag til satser i avsnitt 11.2.9.

Etter utvalgets oppfatning bør den subjektive skylden dekke hele det objektive gjerningsinnholdet. Skattyter skal dermed ilegges tilleggsskatt dersom han forsettlig eller uaktsomt gir uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, og han er klar over eller bør være klar over at dette kan føre til fastsetting av for lav skatt.

Etter gjeldende rett påligger det skattyter å redegjøre for de eventuelle unnskyldelige forhold som har ført til at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Skattyter har således bevisbyrden for at det foreligger unnskyldelige forhold. Når skattyter har redegjort for de forhold som har ført til at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, skal ligningsmyndighetene, etter at også andre tilgjengelige opplysninger er vurdert, legge det mest sannsynlige resultat til grunn. Dette innebærer at tilleggsskatt ikke skal ilegges dersom det er mest sannsynlig at skattyter ikke har handlet uaktsomt. Etter utvalgets vurdering tilsier tungtveiende effektivitetshensyn en videreføring av regelen om at det påhviler skattyter å godtgjøre at han ikke er noe å bebreide. Det er et stort antall tilleggsskattesaker hvert år, og utvalget antar at det vil medføre et betydelig merarbeid for ligningsmyndighetene dersom de skal ha bevisbyrden for at skattyter har opptrådt uaktsomt. Effektivitetshensyn tilsier derfor at skattyter, som er nærmest til å belyse egne forhold, har bevisbyrden for at han ikke har opptrådt uaktsomt. Etter utvalgets syn er dette heller ikke urimelig når det ikke kreves mer enn alminnelig sannsynlighetsovervekt for at opplysningssvikten skyldes uaktsomhet. Utvalget antar at det ikke er i strid med uskyldspresumsjonen i EMK artikkel 6 at bevisbyrden påligger skatt-

ytter. For en nærmere behandling av bevisreglene vises til avsnittene 9.5.2, 9.5.3 og 11.2.10.

Etter utvalgets oppfatning bør et så sentralt vilkår som vilkåret om subjektiv skyld, ikke plasseres i en unntaksbestemmelse i loven, slik som i § 10–3 bokstav b. Utvalget foreslår derfor at det fremgår av hovedregelen at tilleggsskatt ikke skal ilegges dersom skattyter sannsynliggjør at han ikke har handlet uaktsomt.

### 11.2.5.3 Ansvar for medhjelperes feil

Etter gjeldende rett er det ingen lovbestemmelse som regulerer betydningen av medhjelperes feil. I praksis er det imidlertid lagt til grunn at skattyter er ansvarlig for at alle opplysninger som gis til ligningsmyndighetene, er riktige og fullstendige. Dersom de uriktige eller ufullstendige opplysningene skyldes medhjelperes uaktsomhet, er utgangspunktet at skattyter svarer for medhjelperes feil så langt det dreier seg om ileggelse av 30 prosent tilleggsskatt. Medhjelperes uaktsomhet er følgelig ikke ansett som et unnskyldelig forhold etter § 10–3 bokstav b. Tilsvarende gjelder for tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven, jf. § 73 annet ledd. På dette området er den avgiftspliktige i tillegg ansvarlig for ektefelles og barns handlinger. For bruk av forhøyet sats må skattyter selv ha opptrådt grovt uaktsomt eller forsettlig.

Utvalget foreslår en endring av de subjektive vilkårene slik at tilleggsskatt ikke skal kunne ilegges når skattyter sannsynliggjør at han ikke har handlet uaktsomt. Etter utvalgets vurdering er det som følge av dette nødvendig å ta stilling til om tilleggsskatt skal ilegges med mindre skattyter sannsynliggjør at verken han selv eller en medhjelper har opptrådt uaktsomt.

Opplysningsplikten etter ligningsloven kapittel 4 påhviler skattyter. Dette gjelder uansett om skattyter benytter seg av medhjelper eller ikke. Det er uten betydning for den objektive vurderingen av om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, at feilen kan tilbakeføres til forhold hos advokater, regnskapsførere, revisorer eller andre som bistår skattyter. Det er skattyter som har plikt til å levere en riktig og fullstendig selvangivelse, og skattyter er selv ansvarlig for alle opplysninger han gir til ligningsmyndighetene.

En identifikasjon mellom skattyter og medhjelper kan begrunnes i prevensjonshensyn, effektivitetshensyn og hensynet til likebehandling. En slik regel vil gi skattyter en oppfordring til å velge medhjelper med omhu og kontrollere deres arbeid. Manglende identifikasjon vil også kunne åpne for

omgåelsesmuligheter. Dersom identifikasjon ikke finner sted, vil skattytere som benytter seg av medhjelpere, kunne oppnå en mer lempelig behandling enn skattytere som ikke benytter medhjelpere. For eksempel vil en bedrift som har en egen juridisk avdeling, kunne bli ilagt tilleggsskatt i tilfeller hvor en bedrift som benytter seg av eksterne advokater, i samme situasjon ikke vil bli ilagt tilleggsskatt. Utvalget mener derfor at det bør ilegges tilleggsskatt selv om skattyter selv ikke har opptrådt uaktsomt, dersom noen som har bistått ham i arbeidet med selvangivelsen eller andre oppgaver som viser seg å være uriktige eller ufullstendige, har opptrådt uaktsomt.

Spørsmålet om ansvar for medhjelperes feil er bare aktuelt når skattyter sannsynliggjør at han selv ikke kan bebreides for at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Skattyter vil kunne ha opptrådt uaktsomt også i tilfeller hvor han har hatt bistand av andre. Det vil ikke minst være situasjonen når skattyter har søkt ikke-profesjonell bistand. I slike tilfeller vil skattyter vanskelig kunne høres med at han har stolt på medhjelperen og vært tilstrekkelig aktsom. Det skal heller ikke være enkelt for skattyter å slippe fri fra sitt eget aktsomhetsansvar ved å henvise til at han har brukt profesjonelle medhjelpere. Skattyter har et selvstendig ansvar for at de opplysninger han gir til ligningsmyndighetene er korrekte og fullstendige.

Forholdene kan imidlertid ligge slik an at skattyter ikke er å bebreide med mindre en tilnærmet objektiv norm legges til grunn for vurderingen. Det er særlig i tilfeller som dette, at det kan være grunn til å oppstille en regel om identifikasjon. Det må da foretas en selvstendig vurdering av om medhjelperen har handlet tilstrekkelig aktsomt. Det generelle synspunkt må i slike tilfelle være at det stilles meget strenge krav til medhjelperens aktsomhet, enten det dreier seg om en profesjonell aktør eller en annen medhjelper. For sistnevnte kategori må det være et bærende synspunkt at den som ikke har satt seg tilstrekkelig inn i de regler som gjelder, ikke har vært tilstrekkelig aktsom. Om den som bistår skattyter er lønnet eller ikke, vil være uten betydning for om skattyter skal identifiseres med sin medhjelper. Også rene vennetjenester vil føre til identifikasjon.

Etter gjeldende rett fremgår det ikke direkte av loven at skattyter skal ilegges tilleggsskatt når noen som har bistått ham har opptrådt uaktsomt, men det følger av etablert praksis. Utvalget ser det som en fordel, blant annet av pedagogiske grunner, at regelen lovfestes. En lovfesting vil også bidra til å avklare den usikkerhet som har vært knyttet til spørsmålet om identifikasjon. Utvalget

foreslår på denne bakgrunn en egen lovbestemmelse om skattyters ansvar for medhjelperes feil.

I de tilfellene skattyter leverer selvangivelse eller andre oppgaver ved fullmektig, jf. ligningsloven § 4–5 nr. 1, taler de samme hensyn som er nevnt over, for at skattyter ilegges tilleggsskatt dersom fullmektigen gir uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. For umyndige skattytere skal selvangivelse og eventuelle andre oppgaver leveres av vergen. Preventive hensyn og muligheten for omgåelse av regelverket taler for at skattyter ved vurderingen av subjektiv skyld bør identifiseres med sin vergen i slike tilfeller. Etter utvalgets oppfatning vil det imidlertid være urimelig at skattyter, som ikke selv har valgt vergen, skal ilegges tilleggsskatt dersom vergen gir uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Utvalget foreslår derfor at umyndige skattytere ikke identifiseres med sin vergen.

I enkelte tilfeller vil det kunne virke klart urimelig at skattyter identifiseres med medhjelperes uaktsomme eller forsettlig handling. Utvalget har derfor vurdert om det bør være et visst rom for unntak fra identifikasjonsregelen. Tilfeller hvor identifikasjon vil oppfattes som urimelig, og allmennpreventive hensyn ikke taler for identifikasjon, er for eksempel en situasjon der skattyters regnskapsfører tar med alle bilag og reiser fra landet, eller skattyters regnskapsfører som ledd i en forsikringssvindler setter fyr på kontoret sitt hvor alle bilag er oppbevart. Skattyter vil i slike tilfeller få problemer med å levere en fullstendig selvangivelse. Eksempelene er upraktiske, men det kan ikke utelukkes at disse eller lignende tilfeller oppstår. Utvalget vil i denne sammenheng også vise til drøftelsen i avsnitt 9.5.5 der det fremgår at EMK trolig stiller krav om at regler om identifikasjon må være proporsjonale i den forstand at skattyter må ha en viss mulighet til å diskulperer seg på grunnlag av subjektive forhold.

Det foreslås derfor at skattyter ikke skal svare for medhjelperes 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. Det understrekes at dette unntaket er snevert, og kun vil komme til anvendelse i særlige tilfeller.

## 11.2.6 Unntak fra tilleggsskatt

### 11.2.6.1 Innledning

Ligningsloven § 10–3 inneholder regler om unntak fra tilleggsskatt i visse tilfeller. Etter bestemmelsen fastsettes ikke tilleggsskatt på grunnlag av åpenbare regne- eller skrivefeil i skattyters oppgaver, eller når skattyters forhold anses som unnskyldeleg på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak som ikke kan legges ham til last. Det er også gjort unntak fra tilleggsskatt der denne i alt vil bli under 400 kroner. Innholdet i unntaksreglene er nærmere beskrevet i avsnitt 4.7.3.7.

Utvalget er i mandatet bedt om å gå igjennom unntakene for ileggelse av tilleggsskatt og det avledede skyldkravet for ileggelse av tilleggsskatt. Ifølge mandatet er det etter gjeldende rett ordningen med subjektive vurderinger som skaper størst problemer ved ileggelse av tilleggsskatt. Dette gjelder særlig regelen i ligningsloven § 10–3 bokstav b og hva som ligger i begrepet «*annen årsak som ikke kan legges ham til last*». Opprettholdes denne bestemmelsen, er utvalget bedt om å presisere i hvilke tilfeller den kan komme til anvendelse. Eventuelle unntak fra tilleggsskatt bør ifølge mandatet om mulig oppstilles på mest mulig objektive konstaterbare kriterier. Utvalget er videre bedt om å vurdere oppjustering av beløpsgrensen på 400 kroner i § 10–3 bokstav c, herunder om denne bør være gjenstand for annen justering.

### 11.2.6.2 Utvalgets vurderinger og forslag

Et fremtidig sanksjonssystem bør utformes slik at det fremstår som rettferdig. Ilegges det sanksjoner der skattyter er lite å bebreide, vil dette svekke borgernes tillit til systemet. I et masseforvaltningssystem er det lite rom for å nyansere sanksjonene ut fra individuelle forhold, og sanksjonssystemet bør derfor ikke utformes strengere enn det behovet tilsier. I vurderingen av om det er behov for unntak, blir derfor det sentrale spørsmålet om det er tilfeller hvor sanksjoneringsbehovet ikke gjør seg gjeldende til tross for at de objektive og subjektive vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt.

Som det fremgår ovenfor i avsnitt 11.2.5.2 foreslår utvalget at tilleggsskatt skal ilegges der skattyter uaktsomt har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. Med et slikt krav til subjektiv skyld er det etter utvalgets oppfatning ikke behov for å opprettholde unntaket i ligningsloven § 10–3 bokstav b om at tilleggsskatt ikke skal ilegges når skattyters forhold anses som unnskyldeleg på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak som ikke kan legges

ham til last. I en aktsomhetsvurdering etter hovedregelen vil vurderingstemaet nettopp være om årsaken til opplysningssvikten hos skattyter er noe han kan bebreides. Utvalget ser derfor ingen grunn til å regulere dette særskilt.

I forarbeidene til ligningsloven, Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 123, er det uttalt at tilleggsskatt også kan unntas der det er flere unnskyldelige forhold som hver for seg ikke er av den styrke at de kan begrunne fritak for tilleggsskatt, men hvor forholdene samlet sett kan gjøre det riktig å frita fra tilleggsskatt. Utvalget er av den oppfatning at også slike forhold vil fanges opp av aktsomhetsvurderingen etter hovedregelen.

Utvalget vil nedenfor drøfte en del typetilfeller som må antas å være praktiske i forhold til omfanget av unntak fra hovedregelen om tilleggsskatt. Noen av typetilfellene er av en slik karakter at det ikke er tilstrekkelig grunn til å ilegge tilleggsskatt, mens det for andre typetilfeller vurderes slik at det fortsatt er behov for en sanksjon, men ikke nødvendigvis etter den satsen som følger av hovedreglen. I denne sammenheng er det de typetilfeller som tilsier at tilleggsskatt ikke bør ilegges, som behandles.

#### – Regne- eller skrivefeil

Regne- eller skrivefeil i skattyters oppgaver til ligningsmyndighetene kan skyldes uaktsomhet eller forsett slik at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt. Etter gjeldende rett er det likevel gjort unntak fra tilleggsskatt for åpenbare regne- eller skrivefeil i skattyters oppgaver som kan bebreides ham, jf. ligningsloven § 10–3 bokstav a. Utvalget oppfatter at unntaket er begrenset til enkeltstående, utilsiktede slurvefeil som skattyter kan bebreides for ikke å ha ført tilstrekkelig kontroll med. Typiske feil vil være enklere summeringsfeil eller feil overføring av beløp som ellers står korrekt i oppgaven, og som uten ytterligere kontroll straks oppdages av ligningsmyndighetene. På grunn av oppdagelsesrisikoen er det etter utvalgets oppfatning ikke behov for å sanksjonere denne typen feil, og gjeldende rett slik dette er beskrevet i avsnitt 4.7.3.7 foreslås videreført.

#### – Kontrollopplysninger

Kontrollopplysningene i tredjemannsoppgavene som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter ligningsloven kapittel 6, danner grunnlaget for utfylling av den forhåndsutfylte selvangivelsen som sendes lønnstakere og pensjonister. For inntektsåret 2000 ble det levert 3 096 525 forhåndsut-

fylte selvangivelser. En oversikt over hvilke tredjemenn som ukrevet skal levere kontrollopplysninger til ligningsmyndighetene, er inntatt i avsnitt 4.3.1. Utvalget har ved henvendelse til Skattedirektoratet fått opplyst at direktoratet mottok 39 276 277 oppgaver i henhold til ligningsloven kapittel 6 for inntektsåret 2001. For inntektsåret 2000 var antallet 37 018 627. Tallene omfatter også endringsoppgaver. Skattyter skal innen 1. februar i året etter inntektsåret ha kopi av de oppgavene som tredjemenn sender skattemyndighetene, jf. § 6–17 nr. 3. For enkelte oppgavetyper er fristen en annen. Systemet forutsetter at skattyter kontrollerer oppgavene ved mottakelsen. Ved eventuelle feil i oppgavene skal skattyter henvende seg til oppgavegiver, som skal sende korrigert oppgave (endringsoppgave) til skattemyndighetene.

Sammen med interne grunnlagsdataopplysninger som opplysninger om for eksempel formuesverdi av fast eiendom, inntekt av prosentlignet bolig, motorkjøretøy og fremførbart underskudd, fører opplysningene i tredjemannsoppgavene til at en stor andel av lønnstakerne og pensjonistene mottar en riktig og fullstendig selvangivelse. Selv om den forhåndsutfylte selvangivelsen er fullstendig og riktig utfylt, har skattyter plikt til å bekrefte dette ved å undertegne og returnere den til ligningskontoret. Er selvangivelsen ufullstendig eller utfylt med uriktig beløp, skal den suppleres og korrigeres før den undertegnes og returneres. Skattyter har selv ansvaret for at opplysningene i selvangivelsen er fullstendige og korrekte. I rettledningen som sendes alle skattytere sammen med den forhåndsutfylte selvangivelsen, informeres skattyter om dette ansvaret og oppfordres til å kontrollere de utfylte opplysningene mot de mottatte kontrolloppgavene, fjorårets selvangivelse og sjekkliste i rettledningen.

Unnlater skattyter å levere selvangivelsen fastsetter ligningsmyndighetene grunnlaget for ligningen ved skjønn, jf. § 8–2 nr. 3. For lønnstakere og pensjonister vil skjønnslikningen bygge på de kontrollopplysningene som er mottatt etter ligningsloven kapittel 6 samt andre interne grunnlagsdata. Forutsatt at disse opplysningene er fullstendige og riktige, vil også ligningen bli riktig. Har skattyter andre inntekts- og formuesposter som ikke er forhåndsutfylt, må opplysningene gis i selvangivelsen for at ligningen skal bli riktig.

Etter gjeldende rett ilegges skattyter som unnlater å returnere den forhåndsutfylte selvangivelsen, tilleggsskatt med 30 prosent, beregnet av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen, jf. § 10–2 nr. 2. Etter utvalgets oppfatning er dette en uforholdsmessig streng reaksjon når ligningen blir

riktig, basert på de opplysningene som ligningsmyndighetene sitter med. Ved vurderingen av hvorvidt det er grunn til å ilegge skattyter tilleggsskatt i slike tilfeller, har utvalget delt seg i et flertall og et mindretall. Flertallet, alle med unntak av Ellen B. Moi, mener at det ikke er behov for en sanksjon i form av tilleggsskatt når skattyter unnlater å returnere en fullstendig og korrekt forhåndsutfylt selvangivelse. Flertallet foreslår derfor at det ikke skal beregnes tilleggsskatt av de postene som er forhåndsutfylt i selvangivelsen, ved unnlatt retur av denne, forutsatt at opplysningene er fullstendige og riktige. Dersom det senere viser seg at en eller flere av opplysningene var uriktige, skal det beregnes tilleggsskatt av den unndratte skatten. Flertallet viser i denne sammenheng til SOU 2001: 25 *Skattetillegg m.m.* der den svenske komiteen foreslår at tilleggsskatt ikke skal ilegges når faren for en uriktig ligning er liten på grunn av det kontrollmaterialet som normalt foreligger, og som i det enkelte tilfelle har vært tilgjengelig for ligningsmyndighetene. I Danmark er tilsvarende problemstilling ikke aktuell, i og med at danskene ikke har plikt til å returnere den forhåndsutfylte selvangivelse dersom denne er fullstendig og korrekt.

Flertallet vil fremheve at skattyter etter ligningsloven kapittel 4 har plikt til å levere selvangivelsen, selv om den er riktig utfylt. Flertallets forslag innebærer ingen endringer i denne plikten. Skattyter skal derfor, etter utvalgets forslag, i slike tilfelle ilegges gebyr for unnlatt levering av selvangivelse, jf. avsnitt 11.4.3.

Mindretallet, utvalgets medlem Ellen B. Moi, mener at det på det nåværende tidspunkt også skal beregnes tilleggsskatt av de poster som er forhåndsutfylt i den forhåndsutfylte selvangivelsen ved unnlatt retur av denne. Det unntaket flertallet foreslår bør etter mindretallets oppfatning vurderes ved en eventuell gjennomgang av de grunnleggende prinsipper som kommer til uttrykk i ligningsloven kapittel 4 om skattyters opplysningsplikt om egne forhold, og da særlig plikten til å gi en fullstendig selvangivelse som inneholder en spesifisert oppgave over skattyters brutto formue og inntekt, fradragposter og andre opplysninger som har betydning for ligningen. Dette gjelder både for personlige og juridiske skattytere.

I dag skjer det ingen materiell kontroll fra ligningsmyndighetenes side av innholdet i opplysningene som leveres av tredjemenn etter ligningsloven kapittel 6, forut for den ordinære ligningsbehandlingen. Opplysningene som fremgår av den forhåndsutfylte selvangivelsen er derfor bare forslag som skattyter skal ta stilling til om er fullstendige og korrekte, eller om disse må suppleres eller

korrigeres og om det skal tilføyes poster som ikke er med. Ligningsmyndighetene har derfor behov for at skattyterne aktivt kontrollerer den forhåndsutfylte selvangivelsen og bekrefter riktigheten av disse for at de skal kunne legges til grunn ved ligningen.

Selv om det legges til grunn at kvaliteten på kontrollopplysningene fra tredjemenn etter ligningsloven kapittel 6 gjennomgående er tilfredsstillende, må en vurdering av om tilleggsskatt på slike opplysninger kan utgå ved en samlet skjønnsfastsettelse, være gjenstand for en mer gjennomgående vurdering knyttet til endringer i selvangivelsessystemet, for eksempel ved at skattyter bare skal returnere selvangivelsen ved feil, rettelser og/eller tilføyelser. Så lenge ligningsmyndighetene har behov for at skattyter aktivt kontrollerer og bekrefter den forhåndsutfylte selvangivelsen, er det etter mindretallets oppfatning fortsatt behov for en sanksjon knyttet til innholdet av opplysningssvikten. Etter mindretallets syn er det i utgangspunktet heller ikke grunnlag for å behandle skattytergrupper ulikt med hensyn til ileggelse av tilleggsskatt der det faktisk foreligger ukrevde kontrollopplysninger, selv om det i praksis foreligger betraktelig færre kontrolloppgaver for næringsdrivende.

#### – Beløpsgrense for tilleggsskatt

Etter § 10–3 bokstav c skal tilleggsskatt ikke fastsettes når den i alt vil bli under 400 kroner. Beløpsgrensen ble hevet fra 200 kroner til 400 kroner ved lov 21. desember 1990 nr. 65 for å kompensere for den reduserte pengeverdien siden ligningsloven ble vedtatt. I henhold til Statistisk Sentralbyrås konsumprisindeks tilsvarer 400 kroner i 1990 519,47 kroner i 2001. (400 kroner i forhold til årsgjennomsnittet for 1990 tilsvarte 526,64 kroner i september 2002.)

Som det fremgår i avsnitt 11.2.9.2 foreslår utvalget at alminnelig sats for tilleggsskatt settes til 30 prosent. Med dagens unntaksbeløp på 400 kroner kan unndratt alminnelig inntekt utgjøre inntil 4 760 kroner før tilleggsskatt fastsettes. Dersom beløpet justeres for prisveksten siden 1990, kan unndratt beløp i alminnelig inntekt utgjøre inntil ca. 6 200 kroner. Er det unndratte beløpet personinntekt, får unntaket anvendelse på inntil 3 723 kroner, eventuelt 2 704 kroner ved toppskatt i trinn 1 og 2 410 kroner i trinn 2. Gjelder det unndratte beløpet en formuespost kan beløpet utgjøre 121 000 kroner.

Hvorvidt beløpsgrensen bør økes, eventuelt knyttes til inntekts- eller formuespostens størrelse i stedet for tilleggsskatten, samt hvor høyt unntaks-

beløpet bør settes, beror på flere forhold. Hensynet til systemets legitimitet og at det i første rekke er skatteunndragelse av noe omfang som bør forfølges, kan begrunne unntak for de relativt små unndragelsene. Knyttes fritaksbeløpet til størrelsen på unndratt inntekt og/eller formue, kan effektiviseringsgevinsten øke idet ligningsmyndighetene lettere kan vurdere om tilleggsskatt skal fastsettes uten å måtte foreta beregninger. Utvalget har likevel kommet til at det fortsatt bør være slik at unntaket forankres i tilleggsskattebeløpets størrelse. Det må for øvrig antas at det er vanskeligere å tilpasse seg en grense som er knyttet til tilleggsskattens størrelse enn til størrelsen på den unndratte inntekt eller formue.

Hvor høyt beløpsgrensen bør settes beror på hvor høy inntekt og formue som kan aksepteres unndratt før det reageres mot den opplysningssvikt som skattyter kan bebreides for. Hvis det aksepteres at alminnelig inntekt på for eksempel 10 000 kroner kan unndras beskatning før tilleggsskatt ilegges, vil beløpsgrensen kunne settes til 850 kroner. Aksepteres unndragelse av inntil 20 000 kroner i alminnelig inntekt før tilleggsskatt ilegges, vil beløpsgrensen kunne settes til 1 700 kroner.

Utvalget er av den oppfatning at grensebeløpet bør økes noe, og at en grense på 600 kroner er passende. Tilleggsskatt vil da først bli ilagt når unndratt alminnelig inntekt overstiger 7 140 kroner, eller når unndratt personinntekt overstiger 5 586 kroner, eventuelt 4 056 kroner ved toppskatt i trinn 1 og 5 424 ved toppskatt i trinn 2. Ved unndratt formue vil tilleggsskatt først bli ilagt når beløpet overstiger 181 000 kroner.

Utvalget har vurdert om beløpsgrensen bør angis med kronebeløp i lovteksten, eller om den bør knyttes til en andel av grunnbeløpet i folketrygdloven (G) eller til rettsgebyret som pr. 1. januar 2003 utgjorde 700 kroner. Fordelen ved å knytte beløpsgrensen til slike størrelser, er at beløpene justeres med jevne mellomrom. Ulempen er at slik justering kan skje i løpet av inntektsåret og/eller kan variere fra år til år, og dermed kompliserer beregningen av tilleggsskatten når denne skal beregnes for flere inntektsår. Utvalget har derfor kommet til at unntaket, som i dag, bør angis med et kronebeløp i lovteksten.

En innvending mot slike grensebeløp er at de åpner for muligheten til å foreta tilpasninger slik at bevisste skatteunndragelser ikke blir sanksjonert. Utvalget vurderer faren for slik tilpasning som liten. Ligningsloven har i lang tid hatt en slik grense, uten at dette synes å ha ført til problemer. Utvalget vil imidlertid fremheve at opplysningssvikten vil være et brudd på loven, og etter omsten-

dighetene kunne anmeldes, selv om det unndratte beløpet er så lavt at tilleggsskatt ikke blir ilagt.

#### – Frivillig retting

Utvalget har vurdert om det er andre forhold som bør unntas fra tilleggsskatt, selv om både de objektive og subjektive vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt er til stede. 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 endringsaker uavhengig av om skattyter ilegges tilleggsskatt eller ikke. Som en følge av dette foreslår utvalget at det ikke skal ilegges tilleggsskatt i slike situasjoner. Det vil etter utvalgets syn fremstå som svært urimelig om ikke skattyter skal kunne rette opp tidligere begåtte feil som ikke er oppdaget av ligningsmyndighetene, når rettingen ikke er foranlediget av kontroller og andre tiltak fra ligningsmyndighetenes side. Tilleggsskatt anses i slike tilfeller heller ikke nødvendig av preventive grunner. 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. Se nærmere om en denne situasjonen i avsnitt 11.2.2.3.

#### – Etter skattyters død

Som drøftelsene i avsnitt 9.5.6 viser, er utvalget av den oppfatning 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. Utvalget foreslår derfor at det ikke ilegges tilleggsskatt der skattyter avgår ved døden før tilleggsskatt er endelig ilagt. Er derimot tilleggsskatt endelig ilagt før skattyter døde, kan 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.

#### – *Opportunitetsprinsipp*

Etter ligningsloven § 10–2 skal tilleggsskatt ilegges når vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt. I praksis er det likevel diskutert om det eksisterer et såkalt opportunitetsprinsipp, slik at ligningsmyndighetene kan unnlate å ilegge tilleggsskatt der dette fremstår som urimelig tyngende for skattyter. At ligningsmyndigheten har unnlatt å ilegge tilleggsskatt i saker hvor vilkårene må anses oppfylt, er det flere eksempler på i rettspraksis.

Ligningsmyndighetene er kritisert av Riksrevisjonen for at tilleggsskatt ikke ilegges i tilstrekkelig grad, jf. Riksrevisjonens undersøkelse vedrørende bruk av tilleggsskatt som administrativt reaksjonsmiddel, Dok. nr. 3:7 (1997–98). Her uttales det blant annet at det ikke er opp til ligningsmyndighetenes skjønn om tilleggsskatt skal ilegges der vilkårene er oppfylt. I brev til Riksrevisjonen av 21. januar 1998 uttaler Finansdepartementet at:

«Ligningskontorene må planlegge innenfor de ressurser de har tilgjengelig. Enhver type saker kan ikke gis høyeste prioritet til enhver tid. Det kan derfor forekomme at tilleggsskattesaker ikke prioriteres like høyt i enkelte år. I slike år kan det forekomme at saker, hvor det etter en omfattende og grundig gjennomgang kunne ha fremkommet at vilkårene for tilleggsskatt er tilstede, ikke ilegges tilleggsskatt i like mange tilfeller som andre år fordi det er ønskelig å prioritere andre typer saker. Det kan også være slik at ligningsmyndighetene i enkelte tilfeller fatter vedtak om endring av ligningen, men ikke tar opp spørsmålet om tilleggsskatt fordi det vil kreve uforholdsmessig store ressurser å avklare om vilkårene er oppfylt i forhold til det som kan oppnås.»

Utvalget har vurdert om det bør lovfestes en generell skjønnsmessig adgang for ligningsmyndighetene til å unnlate å ilegge tilleggsskatt. Etter utvalgets oppfatning er det en prinsipiell forskjell på en slik generell skjønnsregel, og det forhold at ressurs- og kapasitetshensyn setter grenser for hvilke lovbrudd som ligningsmyndighetene forfølger. Dette gjelder så vel administrativ som straffeprosessuell forfølging.

En skjønnsmessig adgang til å unnlate å ilegge tilleggsskatt vil være begrunnet i behovet for en sikkerhetsventil der ileggelse av tilleggsskatt vil slå særlig urimelig ut for en enkelt skattyter. Etter utvalgets syn er det en nærliggende fare for at en

slik regel kan medføre større grad av forskjellsbehandling og manglende forutberegnelighet. Der som det skal være opp til ligningsmyndighetene å anvende prinsippet, kan det være en viss fare for en uensartet praksis influert av ulik vektlegging av hvilke forhold som bør være avgjørende, noe som igjen kan svekke tilliten til systemet.

Anvendelsesområdet for en slik regel synes dessuten å være svært uensartet, og etter utvalgets oppfatning bør heller reglene om tilleggsskatt utformes slik at vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt, herunder unntaksreglene, uttømmende regulerer hvilke tilfeller som skal sanksjoneres. Med en hovedregel om at skattyter må være å bebreide for opplysningssvikten, vil utvalget dessuten anta at det vil være mindre behov for en slik regel som primært skal ivareta rimelighetshensyn. Utvalget vil på bakgrunn av det ovennevnte ikke foreslå at det innføres en skjønnsmessig adgang for ligningsmyndighetene til å unnlate å ilegge tilleggsskatt. Utvalget antar imidlertid at det innenfor de rammene som Finansdepartementet skisserer i brevet av 21. januar 1998 til Riksrevisjonen, må aksepteres en viss grad av prioritering fra ligningsmyndighetenes side ved ileggelse av tilleggsskatt.

### 11.2.7 Beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt

#### 11.2.7.1 Innledning

Etter ligningsloven § 10–2 nr. 1 skal tilleggsskatten fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt som følge av at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Som skatt regnes i denne forbindelse også trygdeavgift. Har skattyter unnlatt å levere selvangivelse eller næringsoppgave skal tilleggsskatten beregnes av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen, jf. § 10–2 nr. 2. Selv om det ikke er nevnt eksplisitt for tilleggsskatt etter § 10–2 nr. 2, regnes trygdeavgiften også som skatt i denne forbindelsen. Forsinkelsesavgift etter § 10–1 nr. 1 skal derimot fastsettes på grunnlag av den samlede formue og inntekt ved ligningen.

Også før ligningsloven av 1980 ble tilleggsskatten fastsatt i prosent av den skatt som var eller kunne ha vært unndratt når skattyter ga uriktige eller ufullstendige opplysninger

I Sverige, Nederland, Frankrike og Storbritannia er den unndratte skatten beregningsgrunnlag for den administrative sanksjonen i de tilfellene sanksjonens størrelse fastsettes i prosent av et beregningsgrunnlag. I Finland beregnes derimot tilleggsskatten av den ikke oppgitte inntekt og formue. For Sveriges vedkommende er spørsmålet

om beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten drøftet på side 226 flg. i SOU 2001: 25 *Skattetilllegg m.m.* Konklusjonen i utredningen er at den unndratte skatten bør beholdes som beregningsgrunnlag for tilleggsskatten.

#### 11.2.7.2 Utvalget vurderinger og forslag

Valg av beregningsgrunnlag vil bero på en avveining av hensynene til enkelhet og effektivitet mot hensynet til forholdsmessighet. I denne avveiningen er det naturlig å se hen til de materielle vilkår for ileggelse av tilleggsskatt.

Utvalget foreslår en videreføring av vilkåret om at tilleggsskatt bare kan ilegges når skattyters uriktige eller ufullstendige opplysninger har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Det gir en god indre sammenheng å knytte beregningen av sanksjonen til dette skattebeløpet, men det må likevel vurderes om andre beregningsgrunnlag vil gi en bedre løsning. Etter utvalgets syn er det eneste praktiske alternativet at tilleggsskatten beregnes av den ikke oppgitte inntekt og formue.

Valg av beregningsgrunnlag vil få betydning for satsene. Dersom tilleggsskatten skal beregnes i prosent av den ikke oppgitte inntekt og formue vil satsene måtte reduseres dersom reaksjonen skal være i tilnærmet samme størrelsesorden som etter dagens regler. Ettersom skattesatsene for arbeids-, virksomhets- og kapitalinntekt er forskjellige, må det også vurderes om satsene for tilleggsskatt skal være høyere for arbeidsinntekt enn for kapital- og næringsinntekt dersom ikke oppgitt inntekt og formue skal være beregningsgrunnlag.

Hensynet til enkelhet og effektivitet taler til en viss grad for at ikke oppgitt inntekt og formue velges som beregningsgrunnlag i stedet for den unndratte skatten. Bildet er likevel ikke entydig. Tilleggsskatten blir enklere å regne ut dersom den fastsettes i prosent av ikke oppgitt inntekt og formue, men ligningsmyndighetenes maskinelle regneprogrammer medfører at det i praksis er forholdvis enkelt å regne ut tilleggsskatten uansett beregningsgrunnlag. For skattyter derimot antas det å ville være enklere å regne ut tilleggsskattens størrelse dersom den fastsettes i prosent av ikke oppgitt inntekt og formue.

I enkelte særlige tilfeller vil valg av beregningsgrunnlag ha større betydning enn ellers. Har skattyter et skattemessig underskudd for det inntektsåret de uriktige eller ufullstendige opplysningene relaterer seg til og beregningsgrunnlaget er den unndratte skatten, vil tilleggsskatten først bli effektuert ved senere ligninger hvor skattyter har

et skattemessig overskudd. Blir tilleggsskatten fastsatt i prosent av den ikke oppgitte inntekt eller formue, vil tilleggsskatten kunne effektueres samme året som vedtaket treffes, uavhengig av om skattyter har et skattemessig overskudd eller underskudd. Dette vil være en fordel for ligningsmyndighetene som kan gjøre seg ferdig med tilleggsskatten det året vedtaket treffes. Underskuddstilfellene kan imidlertid løses på andre hensiktsmessige måter selv om den unndratte skatten beholdes som beregningsgrunnlag, jf. nedenfor.

Etter skatteloven kapittel 17 kan skattyter få begrenset skatten ved lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne. Får skattyter skatten begrenset etter skatteloven kapittel 17, vil det, ved å beholde den unndratte skatten som beregningsgrunnlag, ikke ilegges tilleggsskatt, eventuelt ilegges tilleggsskatt i prosent av et redusert beregningsgrunnlag. Blir tilleggsskatten fastsatt i prosent av den ikke oppgitte inntekten eller formuen vil skattebegrensning etter kapittel 17 være uten betydning for tilleggsskattens størrelse. Etter utvalgets mening bør det, som etter gjeldende rett, ikke ilegges tilleggsskatt, eventuelt ilegges tilleggsskatt av et redusert beregningsgrunnlag, i de tilfeller skattyter får skatten begrenset etter skatteloven kapittel 17. I disse tilfellene vil det offentlige ikke ha et inntektstap, eventuelt ha et lavere inntektstap, og hensynene bak tilleggsskatten gjør seg derfor ikke gjeldende.

Skattyter kan unndra skatt uten å oppgi uriktig inntekt eller formue eller for høyt fradrag. Dette gjelder for eksempel dersom skattyter har gitt opplysninger som tilsier at han skal lignes i klasse 2 istedenfor i klasse 1. I et slikt tilfelle vil skattyter få et større personfradrag enn han har krav på. Skattyter kan også unndra skatt ved feilaktig å opplyse at han er bosatt i Finnmark eller Nord-Troms, og dermed uriktig få beregnet skatten etter de lavere skattesatser som det innebærer. Å beregne tilleggsskatt av ikke oppgitt inntekt eller formue i slike tilfeller vil kreve en særregulering som vil komplisere regelverket.

I konsernforhold vil de enkelte selskapers overskudd kunne fordeles mellom selskapene gjennom konsernbidrag. Hvis et datterselskap som ilegges tilleggsskatt, har underskudd for det inntektsåret de uriktige eller ufullstendige opplysningene relaterer seg til, vil datterselskapet kunne unngå effektivering av tilleggsskatten senere år ved å yte konsernbidrag til morselskapet, slik at datterselskapet ikke får overskudd. Blir tilleggsskatten fastsatt i prosent av den ikke oppgitte inntekt eller formue vil effektiveringen av tilleggsskatt ikke kunne omgåes ved at det ytes konsernbidrag. Problemet kan imid-

lertid også løses på andre måter, for eksempel ved at konsernbidrag ikke hensyntas ved vedtak og effektivering av tilleggsskatt.

Selv om enkelte forhold kan tale for at ikke oppgitt inntekt og formue velges som beregningsgrunnlag for tilleggsskatten, er det likevel etter utvalgets vurdering tungtveiende hensyn som tilsier at tilleggsskatten beregnes av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt. Beregningsmodellen er utprøvd, og den er valgt i andre land som det er naturlig å sammenligne med. En del typetilfeller vil måtte tilpasses, uansett hvilket grunnlag som velges. Det er dessuten etter utvalgets syn prinsipielt riktig at tilleggsskatten fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt. Tilleggsskatten skal være en reaksjon mot skatteunndragelsen og stå i forhold til det inntektstap det offentlige kunne ha lidt.

Ettersom det norske skattesystemet har en satsstruktur som medfører terskelvirkninger vil tilleggsskattens størrelse etter gjeldende rett være ulik for to skattytere som har unnlatt å opplyse om en inntekt av samme størrelse, dersom kun den ene har inntekt eller formue over en av terskelverdiene som gir en høyere skattesats. Dette mener utvalget er prinsipielt riktig ettersom de ufullstendige opplysningene kunne ha ført til unndragelse av mer skatt for skattyteren med høyest inntekt enn for den med lavere inntekt. Beregnes tilleggsskatten i prosent av den ikke oppgitte inntekt eller formue blir reaksjonen den samme uavhengig av om skattyter betaler toppskatt og/eller formuesskatt med lav eller høy sats.

Utvalget har på bakgrunn av en samlet vurdering kommet til 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. Har skattyter et skattemessig underskudd for det inntektsåret de uriktige eller ufullstendige opplysningene relaterer seg til, blir tilleggsskatten først effektuert ved senere ligninger hvor skattyter har et skattemessig overskudd. For ligningsmyndighetene er det svært upraktisk å ilegge tilleggsskatt for samme opplysningssvikt over flere år, samtidig som en slik ordning innebærer en viss risiko for at tilleggsskatten blir uteglemt. Dessuten må skattyter selv kreve fremføring av underskudd slik at ligningsmyndighetene ikke vil vite med sikkerhet om skattyter vil kreve slik fremføring og dermed unndra skatt. For skattyter innebærer dagens praksis at sanksjonen for skatteunndragelsen, ilegges flere år etter at den

sanksjonsbelagte handlingen ble foretatt. Dagens praksis reiser også spørsmål om det gjelder en begrensning på ti år for å effektuere tilleggsskatten dersom skattyter ikke har hatt tilstrekkelig overskudd til å effektuere tilleggsskatten de første ti årene etter det inntektsåret opplysningssvikten relaterer seg til.

For å unngå de praktiske problemene som en etterfølgende effektivering forårsaker, mener utvalgets flertall, alle med unntak av utvalgsmedlem 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. Flertallet foreslår derfor at ligningsmyndighetene, ved beregning av tilleggsskatten, skal se bort fra et eventuelt skattemessig underskudd, og fastsette tilleggsskatten i prosent av den skatt som ville blitt ilagt av de uriktige eller ufullstendige opplysningene. Dette innebærer at de poster hvor det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, vurderes isolert fra skattyters øvrige inntekter og fradrag, og at tilleggsskatten beregnes på grunnlag av den skatt som ville ha blitt ilagt disse postene, når det ses bort fra det skattemessige underskuddet.

I enkelte tilfeller vil den ilignede skatten være lavere enn den skatt som ville blitt ilignet som følge av de uriktige eller ufullstendige opplysningene, dersom skattyters øvrige skattemessige forhold hadde blitt holdt utenfor. I slike tilfeller vil tilleggsskatten ikke kunne effektueres i sin helhet det året vedtaket treffes. Et eksempel er at skattyter unnlater å oppgi en kapitalinntekt på 100 000 kroner. Ved dette vil han isolert sett unndra 28 000 kroner i skatt. Skattyter vil imidlertid, på grunn av fradrag eller et eventuelt fremførbart underskudd, kunne bli ilignet under 28 000 kroner i skatt, for eksempel 10 000 kroner. Etter hovedregelen skal tilleggsskatt da bare effektueres i en fastsatt prosent av 10 000 kroner i vedtaksåret.

Utvalget foreslår at det ved ileggelse av tilleggsskatt i slike tilfeller ikke skal tas hensyn til at den ilignede skatten er lavere enn den skatt som ville blitt ilignet som følge av de uriktige eller ufullstendige opplysningene. I eksemplet ovenfor skal det følgelig etter utvalgets forslag i vedtaksåret ilegges og effektueres en tilleggsskatt i prosent av 28 000 kroner. Utvalget foreslår at denne særregelen lovfestes.

Som nevnt foran i dette kapitlet kan effektivering av tilleggsskatten unngås i konsernforhold ved at det ytes konsernbidrag. For å hindre en slik omgåelse foreslår utvalget at konsernbidrag etter skatteloven §§ 10–2 til 10–4 ikke skal hensyntas ved fastsettelse av tilleggsskatten.

Mindretallet, utvalgets medlem Jan Syversen, er uenig med flertallet i at tilleggsskatt som ilegges i et år hvor skattyteren har underskudd, også blir effektuert samme år – på tross av at skattekreditor ikke har lidt noe tap dette år. Det fremkommer først når skattyter får positiv inntekt etter at underskuddet er blitt fremført, eventuelt bortfalt, ved utløpet av fremføringsperioden. Dette medlemmet vil beholde dagens praksis med å fastsette tilleggsskatten i det året ligningen fravikes eller endres på grunn av opplysningssvikt, men effektuere tilleggsskatten først når fremføringsperioden opphører.

Dette medlemmet kan ikke se at det er særlige praktiske problemer som knytter seg til en slik regel. Det er en relativt enkel sak for ligningsmyndighetene å følge opp tilleggsskatten i slike tilfeller. Mindretallet har vanskelig for å følge flertallet når det bruker som begrunnelse for endringen at det for ligningsmyndighetene «er svært upraktisk å ilagge tilleggsskatt for samme opplysningssvikt over flere år, samtidig som en slik ordning innebærer en viss risiko for at tilleggsskatten blir uteglemt». Man må kunne legge til grunn at ligningsmyndighetene etter dagens system alltid kan se av selvangivelsen om det er positiv inntekt som kan føre til at tidligere ilagt tilleggsskatt må effektueres. Det er også en særdeles enkel sak å følge opp en iverksettelse av tidligere ilagt tilleggsskatt. Det forhold at ligningsmyndighetene må iverksette visse rutiner for å håndtere systemet, er ikke noe tungtveiende argument for å velge en materielt sett urimelig løsning – i alle fall ikke når disse rutineene ikke kan anses å være særlig byrdefulle. At det er en viss risiko for at «tilleggsskatten blir uteglemt» er heller ikke etter mindretallets mening et argument som kan tillegges vekt – man må kunne forlange at ligningsmyndighetene ivaretar god forvaltningsskikk i sin håndtering av tilleggsskattesaker. Heller ikke det forhold at det kan være tvilsomt om det gjelder en tiårsgrense for iverksettelsen (hvilket det etter mindretallets mening ikke gjør) er noe argument – her kan man jo simpelthen bare ta et valg.

Et avgjørende argument for dagens løsning er etter mindretallets oppfatning at systemets legitimitet forutsetter at det er en rimelig forholdsmessighet mellom forgåelse og «straff». I underskuddstilfellene vil staten i det år tilleggsskatten fastsettes ikke ha lidt noe aktuelt skattetape – det ligger først et stykke inn i fremtiden. Blir tilleggsskatt både ilagt og effektuert i opplysningssviktåret, vil staten få en overkompensasjon. For så vidt er dette samme problemstilling som ved tidfestingsfeil. Mindretallet kan derfor ikke se at flertallet legger opp til et

logisk konsistent system når man i det minste ikke legger samme prinsipp til grunn som ved tidfestingsfeil. Men antakelig vil en tilleggsskatt som reduseres til 10 prosent være en for grov sjablon i underskuddstilfellene (som den også er ved tidfestingsfeil, jf. dette medlemmets dissens på dette punkt). Den eneste rimelige løsning er derfor at gjeldende regler opprettholdes på dette punkt. Masseforvaltningshensynet kan ikke brukes som et argument for å innføre en åpenbar urimelig løsning.

For øvrig gir dette utvalgsmedlemmet sin tilslutning til forslaget om at det ikke skal tas hensyn til konsernbidrag ved effektueringen av tilleggsskatt. Dette vil gjøre det mulig i konsernforhold å skatteplanlegge seg bort fra tilleggsskatt – i alle fall for en periode.

## 11.2.8 Tidfestingsfeil

### 11.2.8.1 Innledning

Etter ligningsloven § 10–2 nr. 1 skal tilleggsskatt fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt. I visse tilfeller vil det at skattyter gir uriktige eller ufullstendige opplysninger føre til gal tidfesting av inntekter og/eller utgifter. I slike tilfeller vil en skattebesparelse ett år kunne korrespondere med en tilsvarende skattebyrde ett eller flere senere år. Dette vil for eksempel være tilfelle dersom skattyter utgiftsfører en fradragsberettiget post for tidlig. Spørsmålet blir da om skattebyrden skal avregnes mot besparelsen slik at det bare beregnes tilleggsskatt av nettofordelen ved utsatt beskatning, eller om tilleggsskatten skal beregnes av hele besparelsen uten hensyn til den korresponderende senere byrde. Dersom de aktuelle årene ses i sammenheng anvendes den såkalte nettometoden, mens den såkalte bruttometoden anvendes i de tilfellene hvert år vurderes isolert. Nettometoden vil normalt lede til langt mindre tilleggsskatt enn bruttometoden. Det fremgår av mandatet at det i dag er problematisk hvordan tilleggsskatten skal beregnes ved tidfestingsfeil. Utvalget er derfor bedt om å se nærmere på problemstillinger knyttet til slike feil.

### 11.2.8.2 Gjeldende rett

Spørsmålet om beregningsgrunnlag for tilleggsskatt ved tidfestingsfeil var tema i Rt. 1995 side 1278. Her hadde skattyter foretatt en delvis inntektsføring av en post som urettmessig var fradragsført det foregående året. Førstvoterende uttalte:

«I endringsvedtakene er tilleggsskatten beregnet av den skatt som er unndratt i 1986. A og B har hevdet at årene 1986 og 1987 må sees i sammenheng, da mesteparten av det beløp som ble fradratt inntekten i 1986, er oppgitt som inntekt i 1987. Jeg finner det vanskelig å oppfatte lovbestemmelsen på annen måte enn at hvert års ligning må vurderes for seg. En annen ordning ville være meget vanskelig å praktisere. Noe rettslig grunnlag for å særbehandle tilfelle hvor skattyteren rent faktisk har foretatt en inntektsføring i et senere skatteår før ligningsmyndighetene har tatt opp spørsmålet, kan jeg ikke se foreligger».

Skattyter fikk således ikke medhold i at tilleggsskattegrunnlaget skulle beregnes av nettofordelen ved utsatt beskatning, og avgjørelsen ble i praksis oppfattet som et prejudikat for bruttometoden.

Det må legges til grunn at dommen var i samsvar med alminnelig ligningspraksis. Overfor selskaper som ble lignet etter petroleumsskatteoven ble det imidlertid i tidsrommet før dommen i praksis brukt en annen beregningsmetode. Når en feil ikke ble ansett å ville få endelig effekt, ble tilleggsskatten beregnet av en nåverdistorrelse som representerte selskapets reelle fordel ved at skatten ble tidfestet til et senere år. Dommen ledet imidlertid til at oljeskattemyndighetene endret praksis og la bruttoprinsippet til grunn.

I Oslo byretts dom av 19. november 1999 (*Esso*) kom spørsmålet om beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten opp på nytt. Saken gjaldt to forhold vedrørende tidfesting. Det ene forholdet gjaldt en nettogevinst på valuta på ca. 24,5 millioner kroner som skulle vært inntektsført i 1995. Som følge av innføring av nytt regnskapssystem fra og med 1996, ville valutaposten automatisk blitt registrert og korrigerert i 1996. Det andre forholdet gjaldt tap på investeringer, hvor for høye avskrivninger i 1993 og 1994 automatisk ville gitt lavere avskrivninger i 1995 og 1996.

Med bakgrunn i Rt. 1995 side 1278 hadde ligningsmyndighetene lagt bruttometoden til grunn ved fastsettingen. Byretten opphevet ligningen og ga anvisning på at tilleggsskatten skulle ta utgangspunkt i nettoeffekten av den utsatte beskatningen. Dette ble blant annet begrunnet med at ligningsmyndighetene hadde tillagt den ovennevnte dommen prejudikatsvirkninger som ikke kan innfortolkes i dommen, og som var basert på «en bokstavfortolkning av et par setninger løsrevet fra sin sammenheng». Avgjørelsen ble ikke påanket.

I Lignings-ABC 2001 side 1010 under punkt 2.3 Feil tidfesting av inntekt /fradrag er følgende inntatt:

«Tilleggsskatten beregnes av det skatte-/avgiftsbeløp (trygdeavgiften) som er eller kunne ha vært unndratt vedkommende inntektsår. Dette gjelder i utgangspunktet også i de tilfeller hvor skattyter for senere inntektsår har inntektsført beløp, eller redusert fradragbeløp, som medfører at det totalt sett ikke blir noen skatteunndragelse, se HRD i Utv. 1995/941.

Består feilen i at skattyteren i anskaffelsesåret har utgiftsført en inngangsverdi/kostnad som i prinsippet skal komme til fradrag i inntekten på et senere tidspunkt, enten ved avskrivninger eller ved realisasjon, er dette en reduksjon av anskaffelsesårets inntekt som automatisk blir reversert ved mindre avskrivning/høyere gevinst i senere år. Ved oppretting av feilen blir inntekten i anskaffelsesåret forhøyet, mens den blir redusert i senere år. I slike tilfelle skal beregningsgrunnlaget ikke settes til anskaffelsesårets skatt av det for høye fradraget, jf. URD 2000/417. Tilleggsskatten skal beregnes på grunnlag av for delen ved forskyvning av skatten.»

Ifølge Lignings-ABC skal følgelig bruttometoden anvendes i de tilfeller hvor skattyter for senere inntektsår har inntektsført beløp, eller redusert fradragbeløp, som medfører at det totalt sett ikke blir noen skatteunndragelse. Nettometoden skal anvendes i de tilfeller feilen består i at skattyter i anskaffelsesåret har utgiftsført en inngangsverdi/kostnad som i prinsippet skal komme til fradrag i inntekten på et senere tidspunkt, enten ved avskrivninger eller ved realisasjon. Lignings-ABC behandler ikke den nærmere fremgangsmåten for beregning av tilleggsskatten etter nettometoden.

Spørsmålet om beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt ved tidfestingsfeil er drøftet i SOU 2001: 25 *Skattetilllegg m.m.* side 253 flg. Drøftelsen omfatter ikke bare skatt, men også merverdiavgift og særavgifter. I utredningen foreslås det at tilleggsskatten skal utgjøre en viss prosentsats av den unndratte skatten i de tilfellene en uriktig opplysning består i at et beløp er henført til feil periode. Procentsatsen skal være to prosent dersom det gjelder en skatt hvor «regnskapsperioden» ikke utgjør mer enn to måneder, og skattyter henfører eller kan antas å ville henføre beløpet til en periode høyst fire måneder etter den perioden det skulle vært henført til. I andre tilfeller skal satsen være ti prosent dersom skattyter har henført eller kan antas å ville henført beløpet til en periode høyst ett år etter den perioden det skulle vært henført til. I de tilfeller hvor beløpet forskyves mer enn ett år foreslås det at de vanlige reglene skal gjelde. Tilleggsskatt

skal da ilegges med 40 prosent av hele det unndratte skattebeløpet.

I Danmark sanksjoneres overtredelse av skatte-lovgivningen med bøter eller fengsel, se nærmere om det danske systemet i avsnitt 10.3.1. Ved såkalte «*forskydningsdifferencer*», det vil si «*differencer der er eller vil blive utlignet i et senere inkomstår*» fastsettes boten normalt til halvparten av de ordinære satser, jf. retningslinjene fra Told- og Skattestyrelsen om administrative bøtefastsettelser. Det følger av retningslinjene at det ikke reises sak om «*forskydningsdifferencer*» som ikke overstiger eller har oversteget 30 000 kroner eller som ikke er vesentlige i forhold til den aktiv-/passivmasse som differansen vedrører. Med ikke vesentlig forstås en differanse som er mindre enn 10 prosent av aktiv-/passivmassen og ikke overstiger 200 000 kroner.

### 11.2.8.3 Utvalgets vurderinger og forslag

Etter utvalgets forslag skal tilleggsskatten som hovedregel beregnes av det skatte- eller avgiftsbeløpet som er eller kunne ha vært unndratt vedkommende inntektsår, dvs. etter en bruttometode. Dette gjelder i utgangspunktet også i de tilfeller hvor skattyter for senere inntektsår har inntektsført beløp, eller redusert fradragbeløp, som medfører at det totalt sett ikke blir noen skatteunndragelse i nominelle beløp.

Består feilen i at skattyter i anskaffelsesåret har utgiftsført en kostnad som i prinsippet skal komme til fradrag i inntekten på et senere tidspunkt, enten ved avskrivninger eller ved realisasjon, er dette en reduksjon av anskaffelsesårets inntekt som automatisk vil bli reversert ved mindre avskrivning eller høyere gevinst i senere år. Den fordel skattyter har oppnådd i slike tilfeller er at skattebelastningen forskyves fremover i tid. Utvalget har vurdert om tilleggsskatten i slike tilfeller skal beregnes etter en brutto- eller en nettometode.

Utvalget er av den oppfatning at det i utgangspunktet ikke skal tas hensyn til at skattyter ville ha foretatt en frivillig korreksjon for et senere inntektsår. Dersom det skulle tas hensyn til en fremtidig frivillig korreksjon fra skattyters side, ville dette medført vanskelige bevissspørsmål. Denne problemstillingen må avgrenses mot de tilfeller hvor skattyter frivillig retter feilaktige opplysninger i selvangivelsen, jf. utvalgets forslag i avsnitt 11.2.6.2. Når skattyter frivillig gir ligningsmyndighetene opplysninger om at han har fradragført en kostnad for tidlig, skal det ikke beregnes tilleggsskatt av endringen.

Tidfestingsfeil som automatisk reverseres foreligger når en opplysningsfeil ett år (i form av for lavt oppgitt nettoskattegrunnlag) motvirkes fullt ut i ett eller flere senere år som følge av den automatiske sammenhengen i skattegrunnlagene fra år til år. I uttrykket automatisk ligger at reverseringen skjer uten videre, på grunnlag av sammenhengen mellom regnskap/selvangivelse mv. for ett år og de senere årene. Det må følgelig ikke være behov for nye opplysninger fra skattyter om det aktuelle forholdet, og heller ikke behov for ekstra kontrolltiltak eller en ny vurdering av forholdet, for at reverseringen skal inntre. Eksempler på tidfestingsfeil som automatisk reverseres er for tidlig utgiftsføring av en senere fradragsberettiget post, føring av driftsmiddel inn på uriktig saldogruppe med høyere avskrivningssats enn den korrekte, og unnlatt prosentvis inntektsføring av korrekt etablert positiv gevinst- og tapskonto eller annen inntektssaldo. Feilen vil i disse tilfellene bare resultere i en skatteutsettelse og ikke en endelig skattebesparelse. Tidfestingsfeilene skiller seg dermed fra tilfeller der skattepliktig grunnlag ikke oppgis eller uberettigede fradrag kreves. Etter utvalgets vurdering vil det føre til urimelige resultater dersom tilleggsskatten skal beregnes etter bruttometoden med ordinær sats i disse tilfellene.

For at hensynet til rimelighet og forholdsmessighet skal ivaretas kan beregningen av tilleggsskatten ved tidfestingsfeil som automatisk reverseres, foretas på to ulike måter. En mulighet er at nettometoden anvendes ved at alle inntektsårene ses i sammenheng. En annen mulighet er at bruttometoden anvendes, men at tilleggsskatten ilegges med en lavere sats enn ordinær sats. Forskjellen på beregningsmetodene kan belyses ved følgende eksempler:

1) Skattyter utgiftsfører en senere fradragsberettiget post for tidlig. Skjer utgiftsføringen i år null, mens den skulle ha funnet sted i år tre, vil statens skattetautgjøre forskjellen mellom skatteunndragelsen i år null og nåverdien i år null av for høy skatt i år tre. Er det fradragsberettigede beløpet 100 000 kroner, skattesatsen er 28 prosent og diskonteringsrenten 8 prosent vil statens skattetautgjøre ca. 5 770 kroner. Tilleggsskatt ilagt med 30 prosent vil da utgjøre ca. 1 730 kroner. Beregnes tilleggsskatten etter bruttometoden, men med redusert sats på 10 prosent, vil tilleggsskatten utgjøre 2 800 kroner. Differansen mellom tilleggsskattebeløpene beregnet etter en nettometode og en bruttometode med redusert sats vil være avhengig av diskonteringsrenten og antall år som går før feilen blir reversert. Tilleggsskatt beregnet etter bruttometoden med redusert sats vil være den

samme uavhengig av diskonteringsrente og antall år som går før feilen reverseres. Tilleggsskatt beregnet etter nettometoden vil imidlertid bli større jo lenger tid som går før feilen blir reversert og jo høyere diskonteringsrenten er. For eksempel vil tilleggsskatten etter nettometoden i ovennevnte eksempel utgjøre ca. 5 160 kroner dersom diskonteringsrenten er 10 prosent og det går ti år før feilen blir reversert.

2) Ved direkte utgiftsføring i år null av et avskrivbart driftsmiddel vil skatten bli for lav i år null men for høy i en rekke fremtidige år. For å kunne beregne tilleggsskatten etter nettometoden må man beregne nåverdien i år null av den for høye skatten for senere inntektsår hvor avskrivning skulle ha funnet sted. Er den utgiftsførte investeringen 100 000 kroner og den skulle vært ført på en 30 prosent saldo, vil nåverdien av den unndratte skatten utgjøre ca. 4 130 kroner med en diskonteringsrent på 8 prosent. Tilleggsskatten vil da utgjøre ca. 1 230 kroner. Beregnes tilleggsskatten etter bruttometoden med redusert sats på 10 prosent, vil tilleggsskatten utgjøre 1 960 kroner. Differansen mellom tilleggsskattebeløpene beregnet etter en nettometode og en bruttometode med redusert sats vil være avhengig av diskonteringsrenten og hvilken saldo investeringen skulle vært ført på.

3) Et avskrivbart driftsmiddel til 1 000 000 kroner føres på feil saldo slik at avskrivningene blir for høye de første årene men for lave resten av avskrivningsperioden. Er en investering ført på 25 prosent saldo mens den skulle vært ført på 20 prosent saldo, vil nåverdien av den unndratte skatten med en diskonteringsrente på 8 prosent utgjøre ca. 13 100 kroner i år null. Tilleggsskatten vil da utgjøre ca. 3 900 kroner etter nettometoden.

Alle tidfestingsfeil som automatisk reverseres, trenger ikke nødvendigvis løses på samme måte. Etter utvalgets oppfatning taler imidlertid hensynet til et enkelt og oversiktlig regelverk for at alle tilfeller av tidfestingsfeil som automatisk reverse-res bør løses etter de samme prinsipper.

En modell hvor tilleggsskatten beregnes av nettoeffekten av tidfestingsfeilen vil være noe arbeidskrevende for ligningsmyndighetene, og metoden forutsetter at det gjøres nøyaktige beregninger for alle tenkelige tilfeller. På den annen side vil nettometoden gi en prinsipielt riktigere løsning ved at tilleggsskatten beregnes av det samlede skattetak det offentlige kunne ha lidt.

Bruk av en nettometode reiser flere vanskelige problemstillinger som kan illustreres ved følgende eksempel:

Føres en avskrivbar investering på feil saldo, oppstår spørsmålet om hvordan ligningsmyndighetene skal forholde seg til påstander om at skattyter ville ha oppdaget feilen før det tidspunktet feilføring ville medført lavere fradrag enn det korrekte føring ville gitt. Et eksempel er at ligningsmyndighetene i år en oppdager at et driftsmiddel er ført på saldo med for høy avskrivningssats. For enkelthets skyld er det her regnet med lineære avskrivninger. Ved en investering på 120 000 kroner som skulle vært avskrevet over fem år, ville korrekte avskrivninger vært 24 000 kroner per år. Skattyter har imidlertid ført driftsmidlet til en gruppe med avskrivning over tre år, dvs. med 40 000 kroner per år. Følgende alternative modeller for beregning av tilleggsskatten kan skisseres:

1) Tilleggsskatten beregnes etter bruttometoden og for alle årene feilen ville gitt for lav skatt. Med en skattesats på 28 prosent vil spart skatt de tre første årene utgjøre ca. 13 400 kroner. 30 prosent tilleggsskatt vil da utgjøre ca. 4 000 kroner.

2) Tilleggsskatten beregnes etter bruttometoden, men bare for det året feilen oppdages. Spart skatt for dette året utgjør ca. 4 500 kroner, og 30 prosent tilleggsskatt vil da utgjøre ca. 1 350 kroner.

3) Tilleggsskatten beregnes etter nettometoden og for alle årene feilen ville ført til fastsetting av for lav skatt. Nåverdien av unndratt skatt vil med en diskonteringsrente på 8 prosent utgjøre ca. 2 200 kroner. Tilleggsskatten vil da være ca. 660 kroner.

4) Tilleggsskatten beregnes etter nettometoden, men bare for det første året feilen ville ført til fastsetting av for lav skatt. Denne skattebesparelsen på ca. 4 500 kroner vil fullt ut reverseres i år fire. Nåverdien av 4 500 kroner i år fire med en diskonteringsrente på 8 prosent vil være ca. 3 600 kroner. Differansen på 900 kroner gir en tilleggsskatt på 270 kroner.

Et annet vanskelig spørsmål som oppstår ved bruk av nettometoden, er hvordan realisasjonstilfellene skal behandles. Skattyter kan tenkes å anføre at realisasjon ville ha funnet sted før avskrivningsperioden er omme, slik at reversering ville skjedd tidligere enn ellers. I praksis vil det være vanskelig å vurdere sannsynligheten for at en slik realisasjon ville funnet sted, og utvalget mener derfor at det ikke bør tas hensyn til dette.

Ved valg av beregningsmetode for ileggelse av tilleggsskatt ved tidfestingsfeil har utvalget delt seg i et flertall og et mindretall. Flertallet, alle med unntak av utvalgsmedlem Jan Syversen, vil påpeke viktigheten av at regelverket utformes slik at ligningsmyndighetene kan forklare skattyter på en enkel måte hvordan tilleggsskattens størrelse er

fremkommet. Dette hensynet ivaretas vanskelig med en nettometode.

Flertallet har ikke klart å finne en modell som både er enkel å praktisere og som gir en tilleggsskatt som står i forhold til det skattetap det offentlige kunne lidt. Ved valg av metode legger flertallet vekt på at det her er tale om utforming av en sanksjon for uaktsom overtredelse av opplysningsplikten. Videre er det for utvalget viktig å få regler som er enkle å praktisere i et masseforvaltningssystem, og som skattyter har muligheten til å forstå. Hensynet til at skattyter skal kunne forstå hvordan tilleggsskatten er beregnet, er spesielt viktig fordi det her dreier seg om en sanksjon. Flertallet vil derfor foreslå at bruttometoden også benyttes ved beregning av tilleggsskatt ved tidfestingsfeil som automatisk reverseres. Det skal følgelig ikke tas hensyn til at et for lavt oppgitt nettoskattegrunnlag ett år motvirkes fullt ut i ett eller flere senere år slik at det totalt sett ikke blir noen skatteunndragelse i nominelle beløp. Tilleggsskatten skal kun ilegges for de år det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, ikke for fremtidige år.

Uten en særregel på dette området vil beregning av tilleggsskatt med ordinær sats, imidlertid gi en uforholdsmessig streng reaksjon for slike opplysningsfeil. Flertallet vil derfor foreslå at tilleggsskatten beregnes med redusert sats, 10 prosent, ved tidfestingsfeil som automatisk reverseres.

Det er etter flertallets vurdering vanskelig å gi en uttømmende definisjon av hva som nærmere ligger i begrepet tidfestingsfeil som automatisk reverseres. Hvilke tilfeller som omfattes egner seg best for å reguleres i forskrift. Flertallet foreslår derfor at departementet gis myndighet til å fastsette forskrifter om hvilke tilfeller av tidfestingsfeil som ikke får endelig effekt slik at beregning av tilleggsskatt skal skje etter bruttometoden med redusert sats.

Mindretallet, utvalgsmedlem Jan Syversen, vil tilføye at modell 1 og 3 foran vil være i strid med gjeldende rett da det ikke er adgang til å ilgne hypotetisk tilleggsskatt for fremtidige år. Når ligningsmyndighetene i et gitt år oppdager at skattyter har valgt en for høy avskrivningsperiode (i eksemplet det første året), må det legges til grunn at den vil bli reversert i den resterende del av den riktige avskrivningsperiode (forutsatt at skattyter innretter seg etter ligningskontorets synspunkt). Noen hjemmel til å ilgge hypotetisk tilleggsskatt for de fremtidige år skattyter muligens ville ha avskrevet for meget om forholdet ikke var påtalt fra ligningsmyndighetenes side, har vi ikke. Det vil

også være uriktig å legge dette inn i en kalkylemodell for neddiskonterte verdier.

Modell 4 kan varieres i det minste i 3 varianter:

1) Som beskrevet ovenfor hvor det er lagt til grunn at reverseringen skjer i slutten av avskrivningsperioden. For høye avskrivninger i år en – 16 000 kroner anses for reversert i år fem. Skattebesparelsen i år en som utgjør 4 480 kroner vil da ha gitt fire års skattekreditt. Grunnlaget for tilleggsskatt vil utgjøre 1 187 kroner. Det er denne metoden som visstnok har vært anvendt ved Oljeskattekontoret etter *Esso*.

2) Reverseringen skjer i første del av avskrivningsperioden. For høye avskrivninger i år en – 16 000 kroner anses for reversert i år to. Skattebesparelsen i år en som utgjør 4 480 kroner vil da ha gitt ett års skattekreditt. Grunnlaget for tilleggsskatt vil utgjøre 332 kroner.

3) Reverseringen skjer jevnt over den resterende periode, dvs. over de neste fire år. Skattekreditten (grunnlaget for tilleggsskatt) vil da utgjøre 968 kroner.

Etter dette medlemmets mening vil alternativ 3) være det mest logiske.

Mindretallet er uenig med flertallet i at grunnlaget for tilleggsskatt ved tidfestingsfeil skal kompenseres gjennom en redusert sats. Dette medlemmet vil bemerke at å ilgge tilleggsskatt etter nominelle verdier ved tidfestingsfeil vil føre til en overkompensasjon i statens favør som ikke reflekterer størrelsen av den skatteunndragelse som skattyters opplysningspliktsbrudd kunne medføre. Dette er en såpass grov urimelighet at det vil svekke tilliten til reglene om tilleggsskatt og systemets legitimitet.

Det må etter *Esso* være klart at gjeldende rett er at ligningsmyndighetene må foreta beregninger ut i fra hvor lang skattekreditt skattyteren ville ha oppnådd ved den feilaktige tidfesting. Det er nåverdien av denne skattekreditt som utgjør grunnlaget for tilleggsskatt. En slik fremgangsmåte må anses som den teoretisk korrekte fremgangsmåte som sikrer en riktig forholdsmessighet mellom skattyters brudd på opplysningsplikten og tilleggsskatten. Dersom det er klart hva slags skattekreditt skattyter ville oppnådd ved tidfestingsfeilen, er det relativt enkle beregninger som skal til for å finne det «korrekte» grunnlag for tilleggsskatt. Komplikasjoner kan oppstå hvis det kan være tvil om når reverseringen vil finne sted. Denne tvil vil være relativt liten hvis det oppstilles et krav – slik myndighetene har gjort til nå – om at det kun er ved en automatisk reversering at man skal neddiskontere grunnlaget. Eventuelt bør man supplere dette med en regel om at neddiskontering også bør foretas

Tabell 11.1

tekst	inntekt nominelt	skatt diskontert	Tilleggs- skatt	
Fradrag år 1	1 000 000	280 000	84 000	TS 30 % nominelt
Korrekte avskrivninger lineært 3 år				
reversering år 2 nåverdi år 1	333 333	86 420		
reversering år 3 nåverdi år 1	333 333	80 018		
reversering år 4 nåverdi år 1	333 333	74 091		
Sum reversering	1 000 000	240 529		
Netto grunnlag TS (=tidsforskjell)		39 471	11 841	TS 30 % diskontert
<b>Diskontert tilleggsskattesats omregnet til nominell tilleggsskattesats</b>				<b>4,23 %</b>

hvis en reversering faktisk har skjedd når tidfestingsfeilen korrigeres, men om skattyter etter dagens regler har krav på neddiskontering i slike tilfeller kan være tvilsomt.

Dette utvalgsmedlemmet vil påpeke at det er viktig at reglene for fastsettelse av grunnlaget for tilleggsskatt er noenlunde nøyaktig i forhold til omfanget av det økonomiske tap handlingen kan påføre staten. En sjablon som består i at tidfestingsfeil korrigeres ved at tilleggsskattesatsen reduseres med ett trinn – leder etter dette medlemmets mening til resultater som fremkommer som vilkårlige i forhold til det som i dag må anses som gjeldende rett. Dette kan illustreres med noen eksempler.

1) Vi antar at skattyter har kostnadsført en anskaffelse på 1 million kroner foretatt ved utløpet av år en i stedet for å avskrive denne investering over de påfølgende tre år. Skattevirkningene kan illustreres ved følgende oppstilling, se tabell 11.1. (I beregningen er det lagt til grunn en rente på 8 prosent ved diskonteringen. Oljeskattemyndighetene benytter så vidt vites 8,5 prosent kalkulasjonsrente ved beregning av tilleggsskattegrunnlaget ved tidfestingsfeil).

Skattyter har ved å kostnadsføre investeringen oppnådd en skattebesparelse i år en på 280 000 kroner som reverseres i de tre påfølgende år. Nåverdien av reverseringen vil utgjøre 240 529 kroner noe som gir et reelt skattetap (neddiskontert verdi) for staten på 39 471 kroner. Regner vi 30 prosent tilleggsskatt av dette beløp vil denne utgjøre 11 841 kroner – noe som svarer til 4,23 prosent. Flertallets forslag vil her føre til en tilleggsskatt på 28 000 prosent, noe som etter mindretallets mening utgjør en klar og uakseptabel overkompensasjon i statens favør.

2) Dette eksemplet viser hva den nominelle tilleggsskatt ville utgjøre ved en investering på 1 million kroner foretatt ved utløpet av år en som reverseres fullstendig etter henholdsvis ett, tre, fem, syv og ti år. Skattevirkningene fremgår av følgende oppstilling (8 prosent kalkulasjonsrente):

Tabell 11.2 viser at ved kort tid til reversering (ett og tre år) fører flertallets forslag til avgjort overkompensasjon. Ved fem års utsettelse er differansen så liten at den kan aksepteres, mens det ved lengre utsettelser skjer en underkompensasjon i statens disfavør.

Det er umulig å ha noen begrunnet mening om flertallets forslag vil treffe gjennomsnittlig riktig. I praksis vil reverseringen av tidfestingsfeil variere i betydelig grad, og eksemplene ovenfor viser at en sats på 10 prosent treffer svært vilkårlig. Dette medlemmet er mest opptatt av de skjevheter som modellen skaper i disfavør av skattyter ved tidfestingsfeil med kort reverseringsperiode. Det er etter dette medlemmets synspunkt uakseptabelt at ett års skattecreditt skal belastes med 10 prosent tilleggsskatt når den korrekte belastning etter gjeldende rett kun utgjør noe i overkant av 2 prosent av den nominelle skattebesparelse.

Flertallet bruker som argument for en slik enkel sjablon at tilleggsskatte reglene er et ledd i et masseforvaltningssystem hvor det må oppstilles krav enkle og for ligningsmyndighetene håndterbare regler. Dette gjelder for så vidt ikke bare tilleggsskatte reglene, men også de materielle skatte reglene. Hensynet til masseforvaltning og enkel saksbehandling må veies opp mot rettferdighet. Etter mindretallets syn vil den sjablon flertallet går inn for være materielt sett såpass urimelig at den fremstår som uakseptabel.

Tabell 11.2

tekst	inntekt nominelt	skatt diskontert	tilleggs- skatt	
Full reversering i år 2 (ett års utsettelse):				
Fradrag år 1	1 000 000	280 000	84 000	TS 30 % nominelt
Reversering år 2	1 000 000	259 259		
Netto grunnlag TS (= tidsforskjell)		20 741	6 222	TS 30 % diskontert
<b>Diskontert tilleggsskattesats omregnet til nominell tilleggsskattesats</b>				<b>2,22 %</b>
Full reversering i år 4 (tre års utsettelse):				
Fradrag år 1	1 000 000	280 000	84 000	TS 30 % nominelt
Reversering år 4	1 000 000	222 273		
Netto grunnlag TS (= tidsforskjell)		57 727	17 318	TS 30 % diskontert
<b>Diskontert tilleggsskattesats omregnet til nominell tilleggsskattesats</b>				<b>6,19 %</b>
Full reversering i år 6 (fem års utsettelse):				
Fradrag år 1	1 000 000	280 000	84 000	TS 30 % nominelt
Reversering år 6	1 000 000	190 563		
Netto grunnlag TS (= tidsforskjell)		89 437	26 831	TS 30 % diskontert
<b>Diskontert tilleggsskattesats omregnet til nominell tilleggsskattesats</b>				<b>9,58 %</b>
Full reversering i år 8 (syv års utsettelse):				
Fradrag år 1	1 000 000	280 000	84 000	TS 30 % nominelt
Reversering år 8	1 000 000	163 377		
Netto grunnlag TS (= tidsforskjell)		116 623	34 987	TS 30 % diskontert
<b>Diskontert tilleggsskattesats omregnet til nominell tilleggsskattesats</b>				<b>12,50 %</b>
Full reversering i år 11 (ti års utsettelse):				
Fradrag år 1	1 000 000	280 000	84 000	TS 30 % nominelt
Reversering år 8	1 000 000	129 694		
Netto grunnlag TS (= tidsforskjell)		150 306	45 092	TS 30 % diskontert
<b>Diskontert tilleggsskattesats omregnet til nominell tilleggsskattesats</b>				<b>16,10 %</b>

Mindretallet vil påpeke at det ikke er ukjent i norsk skatterett at hensynet til treffsikre resultater og materiell rimelighet, til tider har ledet til relativt kompliserte regler. Reglene om RISK-regulering ved fastsettelse av inngangsverdi ved realisasjon av aksjer og delingsreglene kan stå som eksempler på dette. Her har hensynet til å treffe det riktige resultat blitt tillagt større vekt enn hensynet til enkle regler tilpasset ligningsmyndighetenes behov (masseforvaltningshensynet). RISK-systemet kunne for eksempel ha vært kompensert gjennom en redusert skattesats for aksjegevinster hvor man i snitt kanskje kunne ha truffet noenlunde rik-

tig. Men her har man altså satset på å oppnå en riktig gevinstbeskatning og en riktig harmonisering med utbyttreglene. Å fastsette tilleggsskatten i samsvar med gjeldende regler, til neddiskontert verdi av skattekreditten, vil etter dette medlemmets mening fremstå som minst like godt begrunnet som for eksempel de kompliserte regler for aksjegevinster, og må antas å være mindre komplisert for ligningsmyndighetene.

Dette medlemmet vil derfor konkludere med at gjeldende rett bør lovfestes. Følgende bestemmelse bør inntas som nytt annet ledd i § 10-9 nr. 1:

«Har de uriktige eller ufullstendige opplysninger ført til at skattyter har oppnådd en inntektsreduksjon som har medført eller må antas å ville medføre en tilsvarende høyere inntekt i ett eller flere senere år (tidfestingsfeil), skal tilleggsskatten beregnes av neddiskontert verdi av den fordel skattyter har eller kunne ha oppnådd. Dette gjelder ikke dersom skattyter har oppnådd et for tidlig fradrag gjennom en fiktiv transaksjon.»

Subsidiært vil dette medlemmet anbefale en sjablon hvor man ved tidfestingsfeil reduserer tilleggsskatten til en prosentsats som fastsettes i tabell og som er avpasset etter hvor lang skattekreditten ville ha vært. Denne tabell kunne være så detaljert at man fastsatte prosentsatser for hvert år, eventuelt for intervaller, for eksempel annethvert år. Det er imidlertid tvilsomt om dette ville utgjøre noen forenkling av betydning i forhold til gjeldende rett.

## 11.2.9 Satser for tilleggsskatt

### 11.2.9.1 Innledning

Gjeldende satser for tilleggsskatt følger av ligningsloven § 10–4. Tilleggsskatt skal i alminnelighet beregnes med 30 prosent. Har skattyter grovt uaktsomt eller forsettlig gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger kan tilleggsskatt beregnes med inntil 60 prosent. Når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter ligningsloven kapittel 6, eller gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som myndighetene ellers rår over, skal satsen være 15 prosent. I enkelte nærmere angitte tilfeller kan satsene på 30 prosent og 15 prosent halveres.

### 11.2.9.2 Utvalgets vurderinger og forslag

Utvalget har vurdert om dagens satser for tilleggsskatt bør endres. Ved utvalgets vurdering av satsenes størrelse har behovet for sanksjonering samt hensynet til rimelighet, stått sentralt. Jo tyngre den økonomiske sanksjonen er desto større preventiv effekt må den antas å ha. På den annen side er det, av hensyn til sanksjonssystemets legitimitet, viktig at sanksjonsnivået ikke oppfattes som urimelig høyt.

#### – Ordinær sats

Etter gjeldende rett beregnes tilleggsskatt i alminnelighet med 30 prosent av den skatt som er eller

kunne vært unndratt, jf. § 10–4 nr. 1. Ved unnlatt levering av selvangivelse eller næringsoppgave beregnes tilleggsskatten av den samlede skatten som fastsettes ved ligningen.

Valg av dagens standardsats er i forarbeidene til ligningsloven, Ot.prp. nr. 29 (1978–79) og Ot.prp. nr. 55 (1985–86) i hovedsak begrunnet med hensynene til praktikabilitet og effektivitet samt konsekvent og ensartet bruk. I tillegg vises det til at 30 prosent må «anses som en gjennomsnittlig sats etter gjeldende praksis for tilfelle av vanlig uaktsomhet, hvor det verken kreves særlig skjerpende eller unnskyldende grunner.»

Utvalget har vurdert om en sats på 30 prosent fortsatt må anses som rimelig reaksjon ved opplysningssvikt i form av uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, når dette har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Et alternativ utvalget har vurdert er å redusere satsen til 20 prosent. Etter utvalgets syn bør den ordinære satsen ikke overstige 30 prosent.

Etter utvalgets forslag skal tilleggsskatt ilegges både når skattyter har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelse, næringsoppgave mv., og når skattyter har gitt ufullstendige opplysninger ved ikke å gi opplysninger overhodet. Ved valg av satsens størrelse må det derfor tas hensyn til at skattyter som unnlater å levere pliktige oppgaver også vil bli ilagt et gebyr.

Noen enkle regneeksempler vil illustrere hvilke utslag en slik reduksjon i satsen vil ha: Ved unndratt kapitalinntekt (alminnelig inntekt) på 20 000 kroner vil tilleggsskatten etter dagens standardsats utgjøre 1 680 kroner. Reduseres satsen til 20 prosent vil tilleggsskatten utgjøre 1 120 kroner. Er den unndratte inntekten arbeidsinntekt som det skal beregnes toppskatt av med høy sats, utgjør tilleggsskatt beregnet med 30 prosent 3 318 kroner. Reduseres tilleggsskattesatsen til 20 prosent vil tilleggsskatten utgjøre 2 212 kroner.

Er den unndratte kapitalinntekten 100 000 kroner vil 30 prosent tilleggsskatt utgjøre 8 400 kroner, mens 20 prosent vil utgjøre 5 600 kroner. Unndratt arbeidsinntekt med høy toppskattesats vil gi 16 590 kroner i tilleggsskatt etter dagens standardsats og 11 060 kroner etter en sats på 20 prosent.

Som eksemplene viser vil tilleggsskatt beregnet med 30 prosent kunne gi svært høye beløp. Dette gjelder særlig ved unnlatt levering av selvangivelse hvor tilleggsskatten beregnes av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen. Etter utvalgets forslag vil imidlertid flere skattytere i disse tilfellene omfattes av den foreslåtte bestemmelsen om unntak fra tilleggsskatt for riktige og fullsten-

dige opplysninger i den forhåndsutfylte selvangivelsen ved unnlatt levering av denne, samt bestemmelsen om bruk av redusert sats for opplysninger som er oppgitt ukrevet etter ligningsloven kapittel 6. Etter utvalgets forslag til nye regler er det også 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. Utvalget ser derfor ingen sterke grunner til å sette satsen lavere enn 30 prosent.

#### – Redusert sats

Etter gjeldende rett ilegges tilleggsskatt med 15 prosent når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter ligningsloven kapittel 6, eller gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over, jf. § 10–4 nr. 1 tredje punktum. I tillegg kan satsen settes til enten 15 prosent eller 7,5 prosent ved delvis unnskyldelige forhold, jf. § 10–4 nr. 2, og enda lavere når skattyter selv, hans bo eller arvinger frivillig retter eller utfyller de tidligere gitte opplysninger. I praksis beregnes tilleggsskatten i sistnevnte tilfeller med 1 prosent slik at det kan beregnes renter etter § 9–10. De reduserte satsene kommer bare til anvendelse når skattyter har gir uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelse mv., ikke ved skjønnsliggning som følge av unnlatt levering av selvangivelse mv.

Etter utvalgets oppfatning vil tilleggsskatt beregnet med 30 prosent gi en for streng reaksjon i enkelte tilfeller. Det vil derfor være behov for å videreføre en regel om redusert sats for tilleggsskatt. Utvalget har vurdert om dagens reduserte sats på 15 prosent bør videreføres eller om satsen bør settes lavere. Utvalget har kommet til at en sats på 10 prosent vil gi en passende reaksjon i disse tilfellene.

En rekke tredjemenn er forpliktet til ukrevet å gi opplysninger til ligningsmyndighetene om andres formues- og inntektsforhold. En oversikt over hva slags opplysninger dette gjelder er inntatt foran i avsnitt 4.3.1. Opplysningene inngår i den forhåndsutfylte selvangivelsen som sendes lønns-takere og pensjonister. Som det er redegjort for foran i avsnitt 11.2.6.2 foreslår utvalgets flertall at det ikke skal beregnes tilleggsskatt av fullstendige og riktige opplysninger i den forhåndsutfylte selvangivelsen, når skattyter unnlater å levere denne.

Mindretallet på ett medlem foreslår at det skal beregnes tilleggsskatt med redusert sats av slike opplysninger.

For øvrige tilfeller hvor de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder poster som er oppgitt ukrevet etter kapittel 6, foreslår utvalget av dagens regel om redusert sats videreføres. Selv om det ikke kommer direkte til uttrykk i gjeldende lovbestemmelse, mener utvalget det må være en forutsetning for bruk av redusert sats i slike tilfeller at opplysningene som fremgår av tredjemannsoppgavene er fullstendige og riktige. Dette innebærer at tilleggsskatt skal beregnes med 10 prosent når lønns-takere og pensjonister gir uriktige eller ufullstendige opplysninger i den forhåndsutfylte selvangivelsen. Tilsvarende skal tilleggsskatt beregnes med 10 prosent når næringsdrivende, både forskuddspliktige og etterskuddspliktige, gir ligningsmyndighetene ufullstendige eller uriktige opplysninger om poster som er oppgitt ukrevet etter kapittel 6. For denne gruppen skattytere kommer den reduserte satsen også til anvendelse ved ileggelse av tilleggsskatt for ufullstendige opplysninger ved unnlatt levering av selvangivelsen, når skjønnsliggningen bygger på kontrollopplysninger etter kapittel 6.

Etter gjeldende rett ilegges tilleggsskatt med redusert sats når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder forhold som lett kan kontrolleres med opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over. At forholdet er lett kontrollerbart innebærer at den ligningsmyndighet som faktisk skal gjennomføre ligningsbehandlingen, har de nødvendige opplysningene lett tilgjengelig. Det er ikke tilstrekkelig at opplysningene med letthet kan innhentes under ligningen. Utvalget foreslår at regelen om redusert sats i slike tilfeller videreføres. I og med at skattyter anses å gi ligningsmyndighetene ufullstendige opplysninger ved unnlatt levering av selvangivelse, vil den reduserte satsen for lett kontrollerbare opplysninger også komme til anvendelse ved skjønnsliggningen. En nærmere beskrivelse av hvilke forhold som etter gjeldende rett faller inn under bestemmelsen, er inntatt i avsnitt 4.7.3.6.

I tilfelle hvor skattyter, hans bo eller arvinger frivillig retter eller utfyller de uriktige eller ufullstendige opplysningene ilegges i dag tilleggsskatt med 1 prosent. Slike situasjoner vil etter utvalgets forslag omfattes av regelen om unntak fra tilleggsskatt, jf. avsnitt 11.2.6.2.

I utvalgets forslag til nye regler kreves det at skattyter må ha handlet uaktsomt for at tilleggsskatt skal kunne ilegges. Utvalget mener derfor at det ikke er behov for å videreføre regelen om redu-

serte satser når skattyters forhold er delvis unnskyldelig.

Som det fremgår i avsnitt 11.2.8.3 foreslår utvalgets flertall at tilleggsskatt også skal beregnes med redusert sats ved tidfestingsfeil som automatisk reverseres. Etter flertallets oppfatning er dette en annen type opplysningsfeil i og med at feilen på sikt gjenopprettes, og behovet for å sanksjonere dette like strengt som mer ordinær opplysningssvikt, er dermed ikke tilstede.

#### – Forhøyet sats

Tilleggsskatt kan beregnes med inntil 60 prosent når skattyter har handlet forsettlig eller grovt uaktsomt, jf. § 10–4 nr. 1 andre punktum. Tilleggsskatten kan bare beregnes med forhøyet sats når skattyter har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, ikke ved unnlatt levering av selvangivelse mv. I praksis benyttes kun to satser, enten 45 prosent eller 60 prosent. Det er i Lignings-ABC gitt nærmere retningslinjer for når de to satsene skal benyttes. Valg av sats er delvis knyttet opp til handlingens grovhet, delvis til størrelsen på det unndratte beløpet. Ved gjentakelse benyttes som hovedregel 60 prosent.

Etter utvalgets syn tilsier hensynet til rettferdighet og systemets legitimitet at det reageres med en strengere sanksjon i alvorlige saker, det vil si når skattyter er mye å bebreide. Utvalget vil derfor foreslå at tilleggsskatt beregnes med forhøyet sats når skattyter har handlet grovt uaktsomt eller forsettlig, dersom ikke forholdet anmeldes. Slike forhold vil være straffbare også etter utvalgets forslag, se kapittel 14.

Har skattyter unndratt kapitalinntekt på 100 000 kroner vil 60 prosent tilleggsskatt utgjøre 16 800 kroner. En sats på 45 prosent vil gi 12 600 kroner i tilleggsskatt og en sats på 40 prosent vil gi 11 200 kroner i tilleggsskatt. Unndras 100 000 kroner i personinntekt med høy toppskattesats vil 60 prosent tilleggsskatt utgjøre 33 180 kroner. En sats på 45 prosent vil gi 24 885 kroner i tilleggsskatt og 40 prosent vil medføre 22 120 kroner i tilleggsskatt.

Etter utvalgets oppfatning bør det i utgangspunktet reageres vesentlig strengere overfor den skattyter som har handlet grovt uaktsomt eller forsettlig, enn den som har vært uaktsom. Utvalget har kommet til at en sats på maksimalt 60 prosent tilleggsskatt vil gi en tilstrekkelig tyngende sanksjon for de alvorlige overtredelsene.

Utvalget har vurdert om dagens system, hvor det er hjemmel for å ilegge *inntil* 60 prosent tilleggsskatt for både de forsettlige og de grovt uaktsomme handlingene, skal videreføres. Et alternativ

er å lovfeste faste satser, for eksempel slik at grovt uaktsomme handlinger sanksjoneres med 45 prosent tilleggsskatt mens 60 prosent tilleggsskatt er forbeholdt de forsettlige overtredelsene. Valg av sats vil da være en direkte konsekvens av skyldgraden.

Dagens system åpner for at ligningsmyndighetene kan utvise skjønn ved valg av sats. Etter utvalgets vurdering er det hensiktsmessig at loven åpner for en slik fleksibilitet ved valg av sats ved forsettlige og grovt uaktsomme handlinger. Ligningsmyndighetene vil da kunne legge vekt på størrelsen på det unndratte beløp og hvorvidt det foreligger gjentakelse. Utvalget foreslår derfor at tilleggsskatt ilegges med inntil 60 prosent når skattyter har opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt. For å unngå forskjellsbehandling bør sentrale myndigheter, som i dag, gi retningslinjer med nærmere kriterier for valg av sats.

Etter utvalgets forslag skal skattyter 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 skjønnsligningen. 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.

#### – Samordning

Dersom skattyter ilegges tilleggsskatt beregnet av den skatt som kunne vært unndratt på grunn av manglende selvangivelse, vil beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten være den samlede skatt som fastsettes ved ligningen, med de unntak som er nevnt i avsnitt 11.2.6. Unnlatt levering av selvangivelsen vil etter utvalgets forslag kunne medføre at det ilegges tilleggsskatt med inntil 60 prosent ved skjønnsligningen. Dersom skattyter gir ytterligere uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene om en inntekts- eller formuespost som har inngått i dette beregningsgrunnlaget, bør det skje en samordning av tilleggsskatten. Etter utvalgets oppfatning er det ikke grunn til å gå utover høyeste sats på 60 prosent, og utvalget foreslår derfor at det lovfestes at tilleggsskatten skal begrenses til 60 prosent av skatten på slik formue eller inntekt.

#### 11.2.9.3 Særmerknad

Et mindretall av utvalgets medlemmer, medlemmene Jan Syversen og Liv Torill E. Kjeldsberg,

Tabell 11.3

Inntektstype	inntekt	skatt	tilleggs- skatt	samlet skatt
alminnelig inntekt – tillegg m. tilleggsskatt	100	28	8,4	36,4
lønn, alm. inntekt/personinntekt marginalsats 55,3 prosent	100	55,3	16,59	71,89
petroleum – alm. inntekt/særskatteinntekt marginalsats 78 prosent	100	78	23,4	101,4
petroleum – alm. innt + særskatt – halv sats for TS	100	78	11,7	89,7

viser til at tilleggsskatten kan ramme meget forskjellig hvis den omregnes til prosent av unndratt inntekt.

Som tabell 11.3 viser vil de samlede skatter utgjøre en høyere andel av unndratt inntekt alt avhengig av skattesatsene. For kapitalinntekter vil den samlede skattebelastning i endringssaker med tilleggsskatt utgjøre 36,4 prosent av unndratt inntekt. For unndratt lønnsinntekt med høyeste marginalsats utgjør prosentsatsen 71,9 prosent. For petroleumsvirksomhet – hvor skattesatsen utgjør 78 prosent for inntekt som inngår i særskattegrunnlaget, vil prosentsatsen utgjøre 101,4 prosent av unndratt inntekt – hvilket mange vil finne urimelig. En reduksjon av tilleggsskatten til halv sats vil redusere den samlede skattebelastning til i underkant 90 prosent hvilket mange vil finne mer «spiselig». Eksempelet ovenfor reiser spørsmål om det ikke ville vært mer rimelig å ilegge tilleggsskatt av unndratt inntekt i stedet for unndratt skatt. Disse medlemmene vil likevel ikke dissentere på dette punkt. Det kan hevdes at det er et mer alvorlig forhold å unndra lønnsinntekter som skattlegges etter høyere satser (over et visst nivå) enn kapitalinntekter som skattlegges etter lavere satser. For så vidt kan man si at hensynet til forholdsmessighet mellom forgåelse og reaksjon tilsier at tilleggsskatten ilegges av unndratt skatt og ikke av unndratt inntekt.

Det er likevel et spørsmål om dette gjelder ubetinget. I endringssaker hvor tilleggsskatten medfører at den samlede skattebelastning overstiger den unndratte inntekt, får reaksjonen nærmest en konfiskatorisk karakter. Disse medlemmene finner en slik reaksjonsform urimelig streng og mener at det er behov for å sette et tak på hvor stor andel av inntekten som bør «inndras» i endringssaker med tilleggsskatt. Disse medlemmene vil derfor foreslå at man for petroleumsselskaper ilegger tilleggsskatt med utgangspunkt i den alminnelige sats, men slik at hvis inntektsposten også medfører særskatt så reduseres den samlede tilleggsskatt til maksimalt 90 prosent av inntekten. Denne begrensning er

etter disse medlemmenes oppfatning helt påkrevd med dagens tilleggsskattepraksis hvor oljeselskap har blitt ilagt tilleggsskatt på i overkant av 40 millioner kroner for feil ved dataprogrammer som må fremstå som nokså unnskyldelig. Selv med den oppmykning av det subjektive kriterium som utvalget foreslår, er det etter disse medlemmenes oppfatning behov for et tak på tilleggsskatt i petroleumsvirksomhet. Det tilføyes at samme hensyn kan gjøre seg gjeldende i kraftverksbeskatningen, uten at disse medlemmene går nærmere inn på enkelthetene i denne beskatningsform.

### 11.2.10 Bevisregler

#### 11.2.10.1 Innledning

Etter gjeldende rett har ligningsmyndighetene bevisbyrden for at de objektive vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt. Dette vil si at det påhviler ligningsmyndighetene å påvise at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Det kreves ingen kvalifisert sannsynlighetsovervekt for at de objektive vilkårene er oppfylt. Det er tilstrekkelig med alminnelig sannsynlighetsovervekt.

Etter ligningsloven § 10–3 bokstav b skal tilleggsskatt ikke fastsettes når skattyters forhold må anses unnskyldelig. Det er skattyter som har bevisbyrden for at det foreligger unnskyldelige forhold. Også for det subjektive vilkåret gjelder det alminnelige prinsippet om sannsynlighetsovervekt.

Skal skattyter ilegges forhøyet tilleggsskatt har ligningsmyndighetene bevisbyrden for at skattyter har opptrådt grovt uaktsomt eller forsettlig. Det er i praksis antatt at det også i disse tilfellene er tilstrekkelig med alminnelig sannsynlighetsovervekt.

#### 11.2.10.2 Utvalgets vurderinger og forslag

I SOU 2001: 25 *Skattetilllegg m.m.* foreslås det at det skal være fastslått utover rimelig tvil at skattyter

har gitt uriktige opplysninger. Begrunnelsen for at det der foreslås et særlig beviskrav synes å være at komiteen ønsker å oppnå en rimelig grad av sikkerhet for at det svenske tilleggsskattesystemet står seg internasjonalt. Som det fremgår i avsnitt 9.5.3 antar utvalget at EMK ikke krever at det skal gjelde et særlig krav til bevisenes styrke i tilleggsskattesaker. Utvalget finner derfor ikke grunn til å foreslå at det skal gjelde et krav til kvalifisert sannsynlighetsovervekt eller at rimelig tvil skal komme skattyter til gode i saker hvor det er aktuelt å ilegge tilleggsskatt med inntil 30 prosent. Etter utvalgets vurdering bør det fortsatt være slik at det er tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt for at de objektive vilkårene er oppfylt.

For de subjektive vilkårene foreslår utvalget også en videreføring av gjeldende rett. Som nevnt i avsnitt 11.2.5 tilsier effektivitetshensyn at skattyter, som er nærmest til å belyse egne forhold, må sannsynliggjøre at han ikke har opptrådt uaktsomt. Også her må alminnelig sannsynlighetsovervekt være tilstrekkelig. Utvalget mener at det ikke er i strid med uskyldspresumsjonen at skattyter har bevisbyrden med hensyn til det subjektive vilkåret.

Utvalget foreslår også en videreføring av gjeldende bevisregler ved bruk av forhøyet sats. Etter utvalgets vurdering stiller ikke EMK særlige krav til bevisenes styrke. Det kan imidlertid være grunn til å vurdere om det av rettssikkerhetsgrunner bør stilles et skjerpet krav til bevisenes styrke i slike tilfeller. Både i rettspraksis og i juridisk teori er det lagt til grunn at det må stilles krav om en kvalifisert sannsynlighetsovervekt for at det skal kunne legges til grunn at det foreligger et forhold som er sterkt klandrerdydig eller infamerende for en part, jf. Skoghøy, Jens Edvin A. (2001): *Tvistemål* (2. utg.) Universitetsforlaget side 684. Det kan hevdes at tilleggsskatt etter en forhøyet sats er mer infamerende enn tilleggsskatt ilagt med ordinær sats fordi det kreves at skattyter er mer å bebreide. Det er likevel tvilsomt hvor langt et slikt synspunkt rekker. Ligningsmyndighetene har i slike tilfeller vurdert skattyters forhold slik at anmeldelse ikke er nødvendig. Effektivitetshensyn taler dessuten med styrke mot at det stilles krav om kvalifisert sannsynlighetsovervekt for å ilegge forhøyet tilleggsskatt. Utvalget legger avgjørende vekt på at ligningssystemet er et masseforvaltningssystem, og foreslår derfor at tilleggsskatt med forhøyet sats fortsatt kan ilegges når det er mer sannsynlig at vilkårene er oppfylt enn at de ikke er oppfylt. Det anses ikke nødvendig at bevisreglene lovfestes.

## 11.3 Mindretallets forslag til sanksjoner ved brudd på opplysningsplikten

### 11.3.1 Sentrale hensyn

Mindretallet, utvalgets medlem Liv Torill E. Kjeldsberg, er enig i at det er nødvendig med sanksjonsmidler mot brudd på opplysningsplikten, og at et kontrollsystem ikke er tilstrekkelig. Mindretallet anser det som vesentlig av hensyn til systemets legitimitet at sanksjonssystemet oppfattes som rettferdig. Videre er det viktig at det utformes slik at det ikke bare reageres mot mindre lovbrudd. Kravet til rettferdighet innebærer også at like tilfelle behandles likt i den forstand at grovt uaktsomme overtredelser sanksjoneres likt.

En svakhet ved dagens system er at store og kompliserte saker ikke forfølges i tilstrekkelig grad, mens det reageres mot de mindre lovbruddene som er enklere å oppdage. Med en mer ressurskrevende behandling av sakene enn i dag, vil dette problemet kunne forsterkes. Mindretallet mener derfor det er nødvendig at regelverket utformes slik at myndighetene konsentrerer arbeidet om de mer alvorlige sakene.

Mindretallet mener det er nødvendig å avgrense anvendelsesområdet for sanksjoner til grovt uaktsomme/forsettlig forhold for å oppnå dette. Saksbehandlingen i tilleggsskattesakene vil bli mer ressurskrevende som følge av kravene i EMK. Mindretallet antar derfor at ligningsetaten må tilføres ekstra ressurser dersom tilleggsskattesaker skal forfølges i samme utstrekning som i dag. Dersom det ikke tilføres ekstra ressurser og det heller ikke finner sted noen nedsanksjonering, er det en risiko for at det i enda større utstrekning enn i dag vil være de enkle og oversiktlige sakene som forfølges. Mindretallet har ingen tro på at man vil avdekke flere av de mer alvorlige lovbruddene dersom man fortsatt skal bruke store ressurser på de små sakene.

Mindretallet ser at det kan være vanskelig å påvise grov uaktsomhet i en del tilfelle. Mindretallet kan imidlertid ikke se at det er vanskeligere å påvise at opplysningssvikten skyldes grov uaktsomhet når skattyter er en juridisk person med mange ansatte enn ellers. Bestemmelsen i straffeloven § 48 a om foretaksstraff vil her komme til anvendelse, hvor ansvar kan inntre selv om ingen enkeltperson kan straffes for overtredelsen.

Mindretallet antar at mulighetene for å påvise grov uaktsomhet er større dersom de ressurser som står til rådighet på dette området konsentreres om de mer alvorlige sakene. Mindretallet har

som nevnt vanskelig for å se at det er mulig å øke oppdagelsesrisikoen overfor de mer alvorlige overtredelsene dersom mindre skatteunndragelser skal forfølges i samme omfang som i dag med de krav til saksbehandlingsregler som følger av EMK. Mindretallet mener tvert imot at det er en stor risiko for at det bare er de mindre bruddene på opplysningssvikten som forfølges, og at det er personlige skattytere med oversiktlig inntekts- og formuesforhold som risikerer sanksjoner dersom ikke sanksjonsbruken forbeholdes mer alvorlige saker.

Mindretallet mener at oppdagelsesrisikoen er av vesentlig preventiv betydning. Oppdagelsesrisikoen er også vesentlig når det gjelder tilliten til skattesystemet, og hensynet til en rettferdig og lik behandling av skattyterne. Det må derfor skje en omprioritering slik at det settes inn større ressurser på kontrolliden.

Dersom myndighetene konsentrerer arbeidet om de mer alvorlige sakene hvor skattyter har opptrådt grovt uaktsomt eller forsettlig, vil dette kunne frigjøre ressurser som kan settes inn på kontrolliden. En økt oppdagelsesrisiko vil etter mindretallets syn være tilstrekkelig preventivt i forhold til de mindre alvorlige sakene. Det forutsettes at det innføres renteplikt slik at skattyter ikke oppnår noen økonomisk fordel ved uaktsomme overtredelser av opplysningsplikten. Kravet til likebehandling og rettferdighet vil da kunne oppnås i større grad enn i dag. Likebehandling og rettferdighet oppnås ikke ved trussel om tilleggsskatt dersom forholdene ikke oppdages.

En nedsanksjonering ved at terskelen eller innslagspunktet for sanksjoner på dette området settes ved grov uaktsomhet vil innebære at de mindre alvorlige sakene ikke sanksjoneres. Samtidig vil et slikt system innebære at de mer alvorlige sakene sanksjoneres i minst samme omfang som i dag. Det kan riktignok ikke utelukkes at en del saker hvor det foreligger grov uaktsomhet eller forsett av bevismessige grunner likevel bare ilegges 30 prosent tilleggsskatt i dag. En frigjøring av ressurser vil imidlertid etter mindretallets syn trolig føre til at det er mulig å avdekke grov uaktsomhet/forsett i flere saker, slik at det er større mulighet for lik behandling av de grovt uaktsomme forholdene. Mindretallet mener det er viktigere å avdekke de grove brudd på opplysningsplikten enn å forfølge mindre alvorlige overtredelser.

### 11.3.2 Vurderinger og forslag

Mindretallet mener det vil være enklere å oppfylle kravene etter EMK dersom sanksjonene for brudd

på opplysningsplikten behandles etter straffeprosessuelle regler. Dette regelverket må antas å oppfylle saksbehandlingsreglene i EMK, slik at man unngår fremtidig tvil om slike spørsmål.

Dagens tilleggsskatt er en sanksjon av en viss tyngde og med et klart pønalt formål. Mindretallet mener «en spade bør kalles en spade», og at det må erkjennes at dette er en strafferettslig sanksjon. Nasjonalstatene har riktignok en klar interesse i selv å fastsette hvilke forhold som skal være kriminalisert etter intern rett, slik at det ikke nødvendigvis trenger å være samsvar mellom hva som er straff etter EMK og hva som er kriminalisert etter den interne retten. Mange skattytere har imidlertid oppfattet tilleggsskatten som en straff også før Høyesteretts avgjørelser på dette området, og det er en fordel at det er samsvar mellom folks oppfatninger og lovgivningens definisjoner. Da mange har oppfattet tilleggsskatten som en straff og Høyesterett nå har fastslått at tilleggsskatten er å anse som straff etter EMK, er det etter mindretallets syn mest korrekt å definere tilleggsskatten som en strafferettslig reaksjon.

Mindretallet går derfor inn for et ensporet system og hovedtrekkene i det danske systemet, hvor det i stedet for tilleggsskatt ilegges en bot som i hovedtrekk beregnes etter samme prinsipper som tilleggsskatten.

Skyldkravet bør være grov uaktsomhet eller forsett. Formell straff er en alvorlig reaksjon, og bør ikke ilegges i tilfelle hvor skattyter kun har opptrådt uaktsomt. Mindretallet anser det heller ikke som aktuelt å ilegge en annen form for sanksjon når skattyter har opptrådt uaktsomt. Dette må i tilfelle være en reaksjon som ikke anses som straff etter EMK, og det er forbundet med stor usikkerhet å finne fram til den eksakte grensen her. En alternativ sanksjon for uaktsomme overtredelser vil trolig føre til fremtidige tvister i forhold til EMK. En slik sanksjon vil heller ikke frigjøre ressurser i tilstrekkelig grad til at ligningsmyndighetene kan prioritere de mer alvorlige overtredelsene i større grad enn i dag.

Ligningsmyndighetene må ha bevisbyrden for at det foreligger forsett/grov uaktsomhet. Beviskravene vil være de samme som de alminnelige beviskravene i strafferetten.

Ileggelse av formell straff vil muligens kunne oppfattes som mer infamerende enn ileggelse av tilleggsskatt. Mindretallet foreslår imidlertid ingen endringer i vilkårene i ligningsloven kapittel 12. Mindretallets forslag innebærer således ingen skjerpelse i forhold til dagens system. Endringen vil bestå i at det ikke ilegges tilleggsskatt, men en bot som fastsettes etter samme prinsipper som til-

leggsskatten. Mindretallet kan ikke se at det er store betenkeligheter mot dette i tilfelle hvor skattyter grovt uaktsomt eller forsettlig har gitt ufullstendige eller uriktige opplysninger til ligningsmyndighetene.

Mindretallet kan ikke se at en formell straff vil skape særlig større problemer for tillitsforholdet mellom ligningsmyndighetene og skattyter enn i dag. Etter mindretallets syn er det allerede et alvorlig motsetningsforhold mellom ligningsmyndighetene og skattytere som grovt uaktsomt eller forsettlig unnlater å gi riktige og fullstendige opplysninger i forbindelse med ligningen.

Det danske systemet innebærer at ligningsforvaltningen har kompetanse til å ilegge formell straff i form av forelegg. Mindretallet mener det er nødvendig å innføre et tilsvarende system i Norge. Det er riktignok visse prinsipielle betenkeligheter ved å gi forvaltningen myndighet til å ilegge sanksjoner som er formell straff. Med dagens ressursituasjon er det imidlertid ikke aktuelt å innføre et system hvor all forfølgning av skatteunndragelser utelukkende skjer gjennom politi og påtalemyndighet.

Tollmyndighetene har i dag kompetanse til å utferdige forenklet forelegg, jf. tolloven § 68 og forskrift 24. august 1999 nr. 959 om bruk av forenklet forelegg i mindre alvorlige tilfeller av ulovlig innførsel. Forenklet forelegg kan imidlertid ikke utferdiges når bøtebeløpene til sammen overstiger 6 000 kroner. I tilleggsskattesaker vil beløpene ofte være betraktelig høyere enn dette.

Politiets foreleggskompetanse er begrenset til saker om forbrytelser som ikke kan medføre straff av fengsel i mer enn ett år, jf. straffeprosessloven § 67. Strafferammen for skattesvik er fengsel inntil 2 år. Politiet kan således etter dagens regler ikke utferdige forelegg i disse sakene. Det er da selvfølgelig betenkelig å gi forvaltningen kompetanse til å utferdige forelegg. Det dreier seg imidlertid om et masseforvaltningssystem hvor også andre hensyn gjør seg gjeldende. Ligningsforvaltningen har spesialkompetanse på dette området, og systemet med forelegg er ment å erstatte dagens system med ileggelse av tilleggsskatt – som ilegges av ligningsmyndighetene uten beløpsgrenser.

I det danske systemet er det beløpsgrenser med hensyn til skattemyndighetenes kompetanse til å utferdige forelegg dersom det foreligger forsett. Som nevnt ovenfor er det også beløpsgrenser med hensyn til tollmyndighetenes kompetanse til å utferdige forelegg i Norge. Slike beløpsgrenser gjør det mindre betenkelig å gi forvaltningen kompetanse til å utferdige forelegg. Mindretallet foreslår derfor at det innføres tilsvarende regler når det

gjelder ligningsmyndighetenes kompetanse til å utferdige forelegg for brudd på opplysningsplikten. Det foreslås etter dette at ligningsmyndighetens foreleggskompetanse begrenses til de saker hvor den skatt som er eller kunne ha vært unndratt utgjør maksimalt 100 000 kroner. Tilleggsskatten etter dagens system vil da utgjøre maksimalt 60 000 kroner. Mindretallet mener beløpsgrensen bør gjelde uten hensyn til om det foreligger grov uaktsomhet eller forsett.

Ved utferdigelse av forelegg fastsettes det også subsidiær fengselsstraff, jf. straffeprosessloven § 256 og straffeloven § 28. Det samme gjelder ved tollmyndighetens utferdigelse av forenklet forelegg, jf. forskrift om bruk av forenklet forelegg i mindre alvorlige tilfeller av ulovlig innførsel § 7. Forelegg som fastsettes etter samme prinsipper som tilleggsskatten kan komme opp i 60 000 kroner dersom det innføres en beløpsgrense som nevnt ovenfor. Mindretallet har vært i tvil om det er rimelig med subsidiær fengselsstraff når botens størrelse kan komme opp i slike beløp. Mindretallet har imidlertid kommet til at det bør fastsettes subsidiær fengselsstraff etter samme modell som i tolloven, dvs. slik at lengden av den subsidiære fengselsstraffen fastsettes i forskrift. Eventuelle urimelige resultater må i tilfelle unngås ved fastsettelse av botens størrelse, jf. nærmere nedenfor om dette.

Mindretallet vil ikke foreslå at ligningsmyndighetene gis politi- eller påtalekompetanse utover myndigheten til å utferdige forelegg. Dersom skattyter ikke vedtar forelegget, må saken sendes til politi/påtalemyndighet for eventuell tiltalebeslutning.

Mindretallet kan ikke se at det oppstår særlige betenkeligheter ved at skattyter kan tenkes å akseptere administrative bøteleggelser som ikke er korrekte for dermed å unngå offentlighet. Den samme betenkeligheten vil i tilfelle oppstå ved administrativt fastsatt tilleggsskatt som ikke anses som formell straff. Skattyter vil også her ha valget mellom å akseptere ligningsmyndighetenes vedtak eller bringe saken inn for domstolene – med derav følgende offentlighet. Skattyter vil riktignok ikke vedta tilleggsskatten. I praksis aksepteres imidlertid vedtaket dersom dette ikke angripes, og det er ikke utenkelig at skattyter velger å akseptere for å unngå offentlighet ved en domstolbehandling.

Mindretallet har vært i tvil om kompetanse til å utferdige forelegg skal ligge hos ligningskontorene eller om disse sakene skal overføres til fylkeskattekontorene. På grunn av ulike regler med hensyn til innhenting av opplysninger anser min-

dretallet det mest hensiktsmessig at saken behandles av fylkesskattekontorene.

I saker hvor ligningskontorene oppdager at det kan være aktuelt å utferdige forelegg, skal saken straks sendes over til fylkesskattekontoret. Dette tidspunktet må antas i det overveiende antall tilfelle å falle sammen med når ligningssaken er ferdig behandlet. Ligningskontoret må ta stilling til skattyters påstand før det kan vurderes om det er aktuelt å utferdige forelegg.

Etter det danske systemet kan kommunen avvente oversendelsen dersom ligningen er påklaget. Mindretallet mener tilsvarende bør gjelde i det norske systemet, da det er lite hensiktsmessig å sende saken over dersom skattyter får medhold i klagebehandlingen. Saken bør da stilles i bero inntil den administrative klagebehandlingen er ferdig.

Fylkesskattekontoret må vurdere om vilkårene for utferdigelse av forelegg er oppfylt. Dette forutsetter også at fylkesskattekontoret må ta prejudisielt stilling til ligningen, og man risikerer at fylkesskattekontoret og ligningskontoret har ulik oppfatning her. Dette er uheldig, men vil trolig dreie seg om et fåtall tilfelle. Tilsvarende problemer vil også kunne oppstå ved en administrativ ilagt tilleggsskatt, for eksempel fordi enkelte opplysninger ikke kan brukes i tilleggsskattesaken.

Dersom fylkesskattekontoret mener at det ikke kan utferdiges forelegg fordi skattyters påstand er riktig, må ligningskontoret ta selvstendig stilling til om dette skal få konsekvenser for ligningen. I den forbindelse vil det avgjørende selvfølgelig måtte være hensynet til å komme fram til mest mulig korrekt ligning. Mindretallet forutsetter at ligningsmyndighetene vil benytte adgangen til å endre saken uten klage dersom det er nødvendig for å komme fram til en korrekt ligning, jf. ligningsloven § 9–5.

Mindretallet antar at skattyter normalt ikke kan anses siktet før fylkesskattekontoret har vurdert saken. Da det er fylkesskattekontoret som har kompetanse til å utferdige forelegg, er det vanskelig å komme til at ligningskontorets vurderinger her kan få noen rettslige konsekvenser. Ligningskontorets oversendelse av saken til fylkesskattekontoret må anses som en form for anmeldelse.

Dersom fylkesskattekontoret kommer til at det kan være grunnlag for å utferdige forelegg, må det sendes varsel til skattyter om dette. Skattyter vil være siktet fra dette tidspunktet. Varslets innhold vil i all hovedsak være det samme som foreslått av flertallet ved administrativ fastsatt tilleggsskatt, jf. avsnitt 12.2.6.2 om dette.

Etter det danske systemet kan ikke skattemyndighetene benytte seg av de særlige kontrollhjem-

lene etter at det er klart at det er grunnlag for å si sakte skattyter – heller ikke i ligningsbehandlingen. Mindretallet mener det er mulig å skille her så lenge sakene behandles av ulike organer. Eventuelle opplysninger ligningskontoret har innhentet etter ligningsloven § 4–10 etter tidspunktet for siktelse kan brukes i ligningsbehandlingen, men ikke sendes over til fylkesskattekontoret for bruk i straffesaken. Fylkesskattekontoret gis adgang til bevis-sikring som foreslått som ny § 4–11 av utvalget.

Mindretallet kan ikke se at det er noen gode grunner til å særbehandle administrativt fastsatte bøter for brudd på skattelovgivningen når det gjelder anmerkning i straffe- og bøterregisteret. Det dreier seg om skattytere som grovt uaktsomt eller forsettlig har overtrådt ligningslovens bestemmelser om opplysningsplikt, og mindretallet kan ikke se noen vesentlige innvendinger mot at dette anmerkes i straffe- og bøterregisteret. Det foreslås derfor ingen særregler på dette området.

Mindretallet mener det er lite hensiktsmessig å bruke store ressurser på å forfølge små saker. Etter det danske systemet kan det gis advarsel dersom det unndratte beløp er under en bestemt grense. Etter mindretallets syn bør det være en beløpsgrense for når det kan utstedes forelegg. For at dette skal virke som en advarsel bør det imidlertid være adgang til å utstede forelegg ved gjentatt unndragelse av beløp under grensen. Beløpsgrensen bør reguleres i forskrift. Det vises til merknadene i avsnitt 11.2.6.2 når det gjelder ulike grenser her.

I et masseforvaltningssystem er det nødvendig med standardiserte regler når det gjelder utmålingen av straffen. Dette strider mot prinsippet i straffeloven § 27. Mindretallet anser det imidlertid ikke som aktuelt at fylkesskattekontoret kan utstede forelegg hvor beløpets størrelse fastsettes etter en individuell vurdering i det enkelte tilfelle.

En omlegging av systemet slik at tilleggsskatten anses som formell straff bør heller ikke føre til at straffereaksjonene blir vesentlig mildere enn de administrative reaksjonene i dag. I enkelte tilfeller kan det imidlertid være nødvendig med en noe lavere bot enn tilleggsskatten ville ha utgjort, blant annet ved at det av hensyn til den subsidiære fengselsstraffen må tas hensyn til betalingsevnen når botens størrelse fastsettes. Mindretallet kan imidlertid ikke se noen vesentlige innvendinger mot at tilleggsskatten/boten fastsettes til et beløp som skattyter har evne til å betale, selv om dette i enkelte tilfeller kan bli et noe lavere beløp enn i dag.

I det danske systemet er botens størrelse fastsatt i retningslinjer. Mindretallet foreslår at det inn-

føres standardiserte satser som fastsettes i forskrift.

Det er viktig at skattyter ikke kan påregne at straffen vil bli lavere dersom forelegget ikke vedtas. Systemet bør derfor være slik at det skal fastsettes en bot ved domstolsbehandling av saken, og slik at eventuell fengselsstraff kommer i tillegg til boten. Mindretallet forutsetter at domstolene vil fastsette boten til samme nivå som følger av forskriften om forelegg, med mindre det foreligger helt spesielle forhold som ikke er hensyntatt i forskriften. Ved fastsettelse av botens størrelse må det imidlertid tas hensyn til at det idømmes en fengselsstraff i tillegg. Dersom utviklingen skulle vise at domstolene ikke følger opp de anvisninger som gis for bøtenivået, bør spørsmålet om en nærmere lovfesting av bøtenivået vurderes.

Utgangspunktet bør være at boten fastsettes etter samme prinsipper som tilleggsskatten i dag. Det innebærer at boten fastsettes til 45 prosent eller 60 prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt. Dagens sonndring mellom forsett og grov uaktsomhet hvor forsett ikke kan utelukkes på den ene siden og grov uaktsomhet hvor forsett kan utelukkes på den andre siden, er imidlertid lite hensiktsmessig. Den alminnelige satsen bør være 45 prosent. Ved grovt skattesvik bør satsen være 60 prosent.

Prinsippet i straffeloven § 27 hensyntas ved at det reguleres hvilke forhold som kan føre til en nedsettelse av satsen. I den forbindelse kan blant annet betalingsevnen hensyntas. For øvrig vises det til kapittel 11.2 når det gjelder hvilke forhold som tilsier bruk av redusert sats og hvilke forhold som ikke bør sanksjoneres.

## 11.4 Andre administrative sanksjoner

### 11.4.1 Innledning

Som det fremgår i avsnitt 11.2.2.2 mener utvalget skattyter som unnlater å oppfylle plikten til å levere pliktige oppgaver til ligningsmyndighetene innen en fastsatt frist, bør ilegges et standardisert gebyr. I avsnitt 9.2.6 drøfter utvalget dagens forsinkelsesavgift og forholdet til EMK artikkel 6. Utvalget er av den oppfatning at en forsinkelsesavgift som er begrenset oppad til 10 000–15 000 kroner, ikke er å anse som straff i konvensjonens forstand. Slik utvalget vurderer EMDs praksis vil heller ikke et gebyr i den størrelsesorden som det utvalgets foreslår, anses som straff etter konvensjonen.

Ligningsloven § 10–6 inneholder regler om ligningsmyndighetenes adgang til å pålegge den som ikke etterkommer plikten til å gi oppgave eller opp-

lysninger, eller adgang til kontrollundersøkelse mv. etter kapittel 6, å oppfylle sin plikt under en daglig løpende tvangsmulkt. Paragraf 10–8 gir hjemmel for å ilegge gebyr ved for sent eller ikke leverte oppgaver etter § 6–16 bokstav c og § 6–13 mv. Utvalget antar at disse sanksjonene ikke er av en slik karakter at de er å anse som straff etter EMK, og har ikke funnet grunn til å drøfte forholdet til EMK nærmere for disse sanksjonene. Etter utvalgets forslag videreføres disse bestemmelsene, samt § 10–7 om oppdragsgivers ansvar for oppdragstakers skatt, uendret i §§ 10–12 til 10–14.

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

#### 11.4.2.1 Innledning

Etter gjeldende rett skal skattyter svare forsinkelsesavgift ved forsinket levering av selvangivelse, selskapsoppgave og næringsoppgave, herunder skjema for årsoppgjør ved utleie mv. av fast eiendom. Forsinkelsesavgiften fastsettes på grunnlag av den samlede formue og inntekt ved ligningen. For inntektens vedkommende varierer forsinkelsesavgiften etter forsinkelsens lengde, mens den for formuens vedkommende er den samme uansett hvor lang forsinkelsen er.

Etter dagens system ilegges forsinkelsesavgift med tre forskjellige satser avhengig av forsinkelsens lengde fram til utleggsdato. I tillegg omgjøres tilleggsskatt til forsinkelsesavgift dersom oppgavene leveres etter utleggsdato, men før klagefristens utløp.

#### 11.4.2.2 Utvalgets vurderinger og forslag

Utvalget har vurdert om forsinket levering av selvangivelse og andre oppgaver fremdeles bør sanksjoneres, eller om det er tilstrekkelig at det ilegges en sanksjon når skattyter unnlater å levere selvangivelse eller andre oppgaver.

Av hensyn til ligningsmyndighetenes arbeid med ligningen, er det nødvendig at skattyter leverer selvangivelse og andre oppgaver innen fristen. For at innleveringsfristene skal overholdes, mener utvalget derfor at det av preventive grunner bør reageres ved forsinket levering. Skattyter som har problemer med å levere selvangivelsen innen fristen, kan søke om utsettelse av innleveringsfristen, jf. ligningsloven § 4–7 nr. 4.

Utvalget har vurdert om dagens forsinkelsesavgift bør videreføres eller erstattes av et standardisert gebyr. En forsinkelsesavgift som fastsettes på grunnlag av den samlede formue og inntekt vil stå i forhold til skattyters økonomi, og således ivareta

hensynet til forholdsmessighet. På den annen side er det skattyters unnlattelse av å oppfylle en plikt overfor ligningsmyndighetene på et gitt tidspunkt som skal sanksjoneres. Utvalget mener derfor at reaksjonen bør være den samme for alle, uavhengig av den enkeltes formue og inntekt. Mot dette kan det anføres at et standardisert gebyr vil medføre en økonomisk mer tyngende reaksjon for skattytere med lav inntekt og formue, enn for skattytere med høy inntekt og formue. På den annen side kan reaksjonene enkelt unngås ved å levere innen fristen eller søke om fristutsettelse. For skattytere med høy inntekt og formue vil gebyret kunne utgjøre en beskjeden økonomisk reaksjon, og det kan derfor stilles spørsmål om gebyret vil ha den nødvendige preventive effekten for denne gruppen skattytere. Etter utvalgets syn er det usikkert om den preventive effekten av et gebyr primært er knyttet til gebyrets eksistens eller om gebyrets størrelse også har vesentlig betydning. Det er imidlertid grunn til å anta at de fleste som lar seg påvirke av slike virkemidler, vil søke å unngå å bli ilagt et gebyr, selv om det er lavt i forhold til deres økonomiske stilling.

En ordning med standardiserte gebyrer vil være enkel å praktisere da det ikke vil være nødvendig å foreta beregninger av sanksjonens størrelse. Utvalget mener de sentrale hensyn som her gjør seg gjeldende – hensynet til effektivitet på den ene side og hensynet til rimelighet på den annen side – ivaretas på en god måte ved et standardisert gebyrsystem. Utvalget har derfor valgt å foreslå at det ilegges et standardisert gebyr ved forsinket levering av selvangivelse og andre oppgaver.

Formålet med et gebyr ved forsinket levering av selvangivelse og andre oppgaver vil være at skattyter skal overholde leveringsfristene. Gebyret må derfor være av en slik størrelse at den tilsluttede virkningen oppnås. Samtidig er det viktig at forsinkelsesgebyret ikke oppfattes som en urimelig og uforholdsmessig reaksjon. Dette hensynet taler for en nyansering av gebyrets størrelse. En mulighet er at gebyrets størrelse avhenger av om skattyter er næringsdrivende eller personlig skattyter. Verken næringsdrivende eller personlige skattytere er imidlertid noen ensartet gruppe. Standardiserte gebyrer av en viss størrelse vil derfor ramme ulikt innenfor disse gruppene.

Et alternativ er å differensiere ytterligere mellom forskjellige typer skattytere, for eksempel mellom pensjonister, lønnstakere, næringsdrivende og aksjeselskaper. Disse gruppene er imidlertid heller ikke ensartede.

Et annet alternativ er å differensiere gebyret i forhold til hvilken oppgave som er levert for sent.

Etter gjeldende rett ilegges forsinkelsesavgift ved forsinket levering av forhåndstutfylt selvangivelse, selvangivelse for næringsdrivende, selvangivelse for aksjeselskaper, næringsoppgave, årsoppgjør for utleie av fast eiendom mv. og selskapsoppgave. Skattyter som leverer forhåndstutfylt selvangivelse, skal bare levere slik selvangivelse til bostedskommunen. Har skattyter også skattepliktig formue og inntekt i andre kommuner skal han opplyse om det i selvangivelsen og gi opplysninger om slik formue eller inntekt i skjema til ligningskontoret for kommunen, jf. § 4–6 nr. 1 tredje ledd. De aktuelle skjemaene er i første rekke årsoppgjør for utleie mv. av fast eiendom, gevinst- og tapskonto, avskrivningsskjema og egenoppgave vedrørende fritidsbolig eller tomt utenfor bostedskommunen. I forbindelse med permanent innføring av forhåndstutfylt selvangivelse, ble det ikke vurdert om § 10–1 om forsinkelsesavgift skulle endres til å omfatte slike skjemaer. Etter gjeldende rett er det derfor ikke hjemmel for å ilegge forsinkelsesavgift ved forsinket levering av skjema som trer i stedet for den forhåndstufylte selvangivelsen. Utvalget kan ikke se tungtveiende grunner for å unnta slike skjemaer fra gebyrordningen. Etter utvalgets oppfatning bør samtlige skattytere som har oppgaveplikt til ligningskontoret for andre kommuner enn bosteds-/kontorkommunen, behandles likt. Skattytere som omfattes av ordningen med forhåndstutfylt selvangivelse, blir dessuten informert om plikten til å levere skjema i rettledningen til selvangivelsen. Skattedirektoratet sender også informasjonsbrev og skjema direkte til de skattytere som leverte tilsvarende skjema for forrige inntektsår.

Utvalget har valgt å foreslå et system hvor det skilles mellom hvilken type oppgave forsinkelsen knytter seg til og hvor lang forsinkelsen er. I utvalgets forslag skilles det mellom to grupper av oppgaver:

1. Selvangivelse, herunder selvangivelse for lønnstakere og pensjonister mv. (forhåndstutfylt selvangivelse), selvangivelse for næringsdrivende mv. og selvangivelse for aksjeselskaper, verdipapirfond, banker mv.
2. Skjemaer, herunder skjema som trer i stedet for selvangivelse etter ligningsloven § 4–6 tredje ledd, næringsoppgave, selskapsoppgave og årsoppgjør for utleie av fast eiendom.

Forsinkelsens lengde foreslås inndelt i forsinkelse under en måned og forsinkelse over en måned.

Ved forsinket levering av selvangivelse foreslås gebyret satt til 2 000 kroner ved forsinkelse under en måned og 4 000 kroner ved forsinkelse over en måned. For forsinket levering av ett eller flere av

de pliktige skjemaene foreslås et gebyr på 1 000 kroner ved forsinkelse under en måned og 2 000 kroner ved forsinkelse over en måned.

Mange skattytere vil ha plikt til å levere selvangivelse og/eller skjema til flere ligningskontorer. Etter utvalgets forslag skal gebyret ikke økes selv om skattyter har levert flere selvangivelser og/eller flere skjemaer forsinket. Dette innebærer at skattyter som leverer både selvangivelse og ett eller flere skjemaer mer enn en måned etter innleveringsfristen, vil bli ilagt et gebyr på maksimalt 6 000 kroner.

Beregningen av forsinkelsens lengde bør fremdeles ta utgangspunkt i leveringsfristen, jf. ligningsloven § 4–7. Forsinkelsen avsluttes når selvangivelsen eller andre pliktige oppgaver kommer inn til ligningskontoret.

Gebyret bør fastsettes av ligningskontoret for bosteds-/hovedkontorkommunen, på samme måte som dagens forsinkelsesavgift. Dette innebærer at ligningskontoret for utenbyskommunen må gi melding til ligningskontoret for bosteds-/hovedkontorkommunen dersom skattyter har levert oppgaver etter leveringsfristen til førstnevnte ligningskontor.

Etter ligningsloven § 10–1 nr. 4 tilfaller forsinkelsesavgiften statskassen. Utvalget forslår at også gebyr for forsinket levering av pliktige oppgaver tilfaller staten.

### 11.4.3 Gebyr ved ikke levert selvangivelse og næringsoppgave

#### 11.4.3.1 Innledning

Etter § 10–2 nr. 2 skal en skattyter som unnlater å levere pliktig selvangivelse eller næringsoppgave ilegges 30 prosent tilleggsskatt av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen. Som det fremgår foran i avsnitt 11.2.2 foreslår utvalget at skattyter som ikke leverer pliktig selvangivelse eller næringsoppgave, i stedet skal ilegges et standardisert gebyr, eventuelt i kombinasjon med tilleggsskatt for ufullstendige opplysninger.

#### 11.4.3.2 Utvalgets vurderinger og forslag

Etter utvalgets syn bør reaksjonen for å unnlate å oppfylle plikten til å levere pliktige oppgaver innen den fastsatte fristen, i utgangspunktet være den samme for alle skattytere, uavhengig av størrelsen på den enkelte skattyters formue og inntekt. Utvalget viser i denne forbindelse til drøftelsen ovenfor i avsnitt 11.4.2 om gebyr for forsinket levering av selvangivelse mv. Etter utvalgets oppfatning gjør

de samme hensyn seg gjeldende ved valg av reaksjonstype for unnlatt levering av selvangivelsen. Det foreslås derfor at skattyter som ikke leverer selvangivelse eller næringsoppgave, herunder ikke returnerer den forhåndsutfylte selvangivelsen, ilegges et standardisert gebyr.

Etter gjeldende rett anses en selvangivelse som ikke levert når den mangler underskrift. Tilsvarende regnes en underskrevet selvangivelse uten noen opplysninger om inntekts- eller formuesforhold ikke som en gyldig levert selvangivelse. Utvalgets forslag medfører ingen endringer i denne praksisen. I praksis anmoder ligningskontoret skattyter om å rette feilen innen en angitt frist. Utvalget antar derfor at gyldig selvangivelse vanligvis leveres i slike tilfeller.

Etter gjeldende rett frafalles tilleggsskatten for ikke levert selvangivelse mv. og erstattes av en forsinkelsesavgift dersom skattyter leverer den eller de oppgaver som mangler, innen klagefristens utløp, jf. § 10–5. Tilleggsskatten frafalles selv om selvangivelsen ikke realitetsbehandles og den opprinnelige skjønnsligningen opprettholdes. Denne regelen åpner for at skattyter, uten å bli ilagt tilleggsskatt, kan spekulere i en lav skjønnsligning, for så å velge å levere selvangivelsen innen klagefristen dersom skjønnsligningen er høyere enn de reelle inntekter tilsier. For å unngå en slik mulighet foreslår utvalget at selvangivelse og næringsoppgave anses som ikke levert på tidspunktet for utlegg av skattelistene (utleggsdatoen), jf. ligningsloven § 8–8. Utleggsdatoen er forskjellig for de ulike skattytergrupper. Utvalgets forslag innebærer at gebyret ikke endres eller frafalles dersom oppgaven(e) leveres etter dette tidspunktet.

Etter utvalgets syn er det naturlig å se unnlatt levering i sammenheng med, og som en fortsettelse av, det å levere forsinket. Å ikke levere de pliktige oppgavene er likevel en mer alvorlig overtredelse enn å levere forsinket, og medfører merarbeid for ligningskontoret som da må fastsette grunnlaget for ligningen ved skjønn. Dette tilsier at gebyret for ikke levert selvangivelse eller næringsoppgave settes høyere enn gebyret for forsinket levering.

Tilleggsskatt etter § 10–2 nr. 2 ilegges ved unnlatt levering av selvangivelse, herunder forhåndsutfylt selvangivelse, skjema som trer i stedet for selvangivelse etter § 4–6 tredje ledd, selvangivelse for næringsdrivende mv. og selvangivelse for aksjeselskaper mv. samt næringsoppgave og årsoppgjør ved utleie mv. av fast eiendom. Av hensyn til sammenhengen i regelverket foreslår utvalget at oppgavetyperne deles inn i de samme to grupper som for forsinkelsesgebyret, og at gebyrets stør-

relse varierer avhengig av hvilke oppgaver som ikke leveres.

Gebyret for unnlatt levering foreslås doblet i forhold til gebyret for forsinkelse over en måned. Etter utvalgets oppfatning vil et gebyr av en slik størrelsesorden ha en tilstrekkelig preventiv effekt, uten å være urimelig tyngende for skattytere med lav inntekt og formue. Etter utvalgets forslag settes gebyret til 8 000 kroner ved unnlatt levering av selvangivelse, og 4 000 kroner ved unnlatt levering av et eller flere skjemaer. Ved unnlatt levering av både selvangivelse og ett eller flere skjemaer blir således gebyret 12 000 kroner. Etter utvalgets forslag er gebyrets størrelse ikke avhengig av antall oppgaver som ikke leveres.

Etter utvalgets forslag skal gebyret fastsettes av ligningskontoret under ligningsbehandlingen. Dette reiser spørsmål om skattyter under ligningsbehandlingen skal ilegges gebyr for forsinket levering over en måned eller gebyr for unnlatt levering. I førstnevnte tilfelle må gebyret for forsinket levering frafalles og skattyter ilegges gebyr for unnlatt levering, dersom oppgavene ikke innkommer i tiden mellom ligningsbehandlingen er ferdig og utleggsdatoen. Tilsvarende må gebyret for unnlatt levering frafalles og skattyter ilegges gebyr for forsinket levering, dersom de manglende oppgavene leveres i ukene mellom ligningsbehandlingen og utlegg av ligningen.

Det er hvert år et betydelig antall skattytere som ikke leverer selvangivelse og andre pliktige oppgaver. Dersom disse først skal ilegges gebyr for unnlatt levering etter utlegg av ligningen, vil dette medføre et stort antall endringssaker med krav til vedtak, samt ny skatteberegning og avregning. Dette vil innebære et betydelig merarbeid for ligningskontor og skatteoppkrever. Det er forholdsvis få skattytere som leverer selvangivelsen i tidsrommet mellom slutføringen av ligningsbehandlingen og utlegg av ligningen. Merarbeidet med å endre gebyret for disse vil være beskjedent, i forhold til å endre gebyret for den store gruppen skattytere som ikke leverer oppgavene.

Etter utvalgets oppfatning vil det være prinsipielt riktig å kun ilegges gebyr for forsinkelse under ligningsbehandlingen. På grunn av det omfattende merarbeidet dette vil påføre ligningsmyndighetene, foreslår utvalget likevel at skattyter som ikke har levert selvangivelse mv. innen ligningen er ferdig, skal ilegges gebyr for unnlatt levering, og at dette frafalles i de få tilfellene hvor oppgavene innkommer før utlegg.

Om forholdet mellom gebyr og tilleggsskatt når pliktig oppgave ikke leveres, vises til avsnitt 11.2.2.3.

#### 11.4.4 Unntak fra gebyr

Effektivitetshensyn taler for at gebyr for forsinket og unnlatt levering av pliktige oppgaver ilegges på objektivt grunnlag. En objektiv regel vil imidlertid kunne slå urimelig ut i enkelttilfeller, og utvalget mener derfor at loven bør åpne for unntak fra gebyr i særlige tilfeller.

Også dagens forsinkelsesavgift ilegges i utgangspunktet på objektivt grunnlag. Etter ligningsloven § 10-1 nr. 3 ilegges forsinkelsesavgift likevel ikke når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen særlig årsak som ikke kan legges ham til last. Utvalget foreslår at dette unntaket videreføres og gis anvendelse ved ilegging av gebyr ved både forsinket og unnlatt levering av oppgaver.

Skattytere flest er kjent med tidspunktet for levering av selvangivelsen. Fristene fremgår av rettleidingen til selvangivelsen, og skatteetaten informerer hvert år om leveringsfrister og alternative leveringsmåter for den forhåndsutfylte selvangivelsen gjennom massemedia og diverse informasjonsmateriell. Skattyter kan dessuten søke ligningskontoret om utsatt leveringsfrist når han har behov for det. Etter utvalgets syn vil det svært sjelden foreligge årsaker som kan begrunne unntak fra gebyr for forsinket og unnlatt levering av oppgavene. Utvalget vil derfor presisere at aktsomhetsnormen bør være streng, og at skattyter selv må fremskaffe opplysninger om de forhold som kan frita for gebyr. Ligningsmyndighetene bør ikke pålegges en selvstendig undersøkelsesplikt.

Unntaket vil bare komme til anvendelse når sykdom, alderdom mv. er den direkte årsaken til forsinket eller unnlatt levering av oppgavene. Som det fremgår i avsnitt 4.7.3.7 ble uttrykket *særlig årsak*, tatt ut av unntaksregelen for tilleggsskatt i ligningsloven § 10-3 bokstav b under Stortingets behandling av denne bestemmelsen, men beholdt i unntaksbestemmelsen for forsinkelsesavgift. Utvalget foreslår at kravet om særlig årsak videreføres. Dette innebærer at det må foreligge særlige grunner som sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen særlig årsak for at gebyr ikke skal ilegges, og at unntaksbestemmelsen ikke er generell.

I forarbeidene til § 10-1 nr. 3 fremgår det at også sykdom hos regnskapsfører eller andre som bistår skattyter, omfattes, når skattyter ikke kan klare seg uten dennes hjelp og heller ikke kan få tilsvarende hjelp fra andre. Utvalget foreslår at dette videreføres under forutsetning av at selvangivelsen leveres så snart det lar seg gjøre. Forsinket leve-

ring grunnet arbeidspress hos medhjelper, faller ikke inn under unntaket.

#### 11.4.5 Saksbehandlingsregler for gebyr

Som nevnt i avsnitt 11.4.1 er utvalget av den oppfatning at en gebyrordning som den som her foreslås, ikke er å anse som straff i konvensjonens forstand. De krav som EMK artikkel 6 stiller til saksbehandlingen, kommer derfor ikke til anvendelse ved ilegelse av gebyr ved forsinket og unnlatt levering av selvangivelse mv. Imidlertid vil de alminnelige saksbehandlingsreglene i ligningsloven kapittel 3 gjelde.

Forsinkelsesavgiften fastsettes i dag som en del av ligningsoppgjøret, og ligningsmyndighetene har ingen lovbestemt plikt til å varsle skattyter før fastsettelse av avgiften. Derimot skal skattyter varsles om ilegelse av tilleggsskatt ved man-

glende levering av selvangivelse, og tilleggsskatten skal avgjøres i skriftlig vedtak.

Etter utvalgets oppfatning er det viktig at gebyr kan ilegges på en enkel og effektiv måte, samtidig som skattyters rettsikkerhet ivaretas. Utvalget foreslår derfor at det kommer til uttrykk i loven at gebyret skal ilegges av ligningskontoret, og at ilagt gebyr kan påklages eller endres etter reglene i ligningsloven kapittel 9.

Etter utvalgets syn bør skattyter varsles om ilegges av gebyr ved forsinket og unnlatt levering av selvangivelsen. Dersom skattyter tilskrives om manglende selvangivelse, næringsoppgave mv, gjøres han som regel oppmerksom på reglene om forsinkelsesavgift og oppfordres til å redegjøre for grunnen til at oppgavene ikke er levert i rett tid. Utvalget vil anbefale at denne praksisen videreføres.

## Kapittel 12

# Saksbehandlingsregler

### 12.1 Saksbehandling ved ileggelse av tilleggsskatt

Når EMK artikkel 6 kommer til anvendelse, har den siktede krav på en saksbehandling i samsvar med de krav bestemmelsen oppstiller. Dette innebærer at en skattyter som er siktet i konvensjonens forstand, kan kreve avgjørelse etter en rettferdig og offentlig rettergang ved en uavhengig og upartisk domstol innen rimelig tid, jf. artikkel 6 nr. 1. I tillegg skal vedkommende sikres de minimumsrettighetene i straffesaker som artikkel 6 nr. 2 og nr. 3 gir anvisning på. Hvilke rettigheter skattytere har krav på under den administrative behandlingen av tilleggsskattespørsmålet, er drøftet foran i kapittel 9.

Rettighetene etter artikkel 6 oppstår først fra det tidspunktet skattyter er å anse som siktet. Videre kan rettighetene i prinsippet bare påberopes i forhold til behandlingen av den del av ligningen som gjelder ileggelse av tilleggsskatt, ikke i forhold til den øvrige ligningen. Utvalget vil videre peke på at de krav til saksbehandlingen som følger av artikkel 6, ikke kommer til anvendelse ved ileggelse av gebyr for forsinket og unnlatt levering av pliktige oppgaver, jf. utvalgets forslag i avsnitt 11.4. Etter utvalgets vurdering er gebyr innenfor de rammer som er foreslått, ikke å anse som straff etter artikkel 6, se nærmere om denne vurderingen i avsnitt 9.2.6.

Etter utvalgets oppfatning vil saksbehandlingen i fremtiden bli noe mer komplisert når kravene etter EMK artikkel 6 skal oppfylles. Det er påregnelig at mange skattytere som mottar varsel om at tilleggsskatt vurderes ilagt, vil påberope seg de rettighetene som følger av EMK artikkel 6. Det kan være et vidt spekter av anførsler knyttet til konvensjonen. Det er viktig at ligningsmyndighetene har nødvendig innsikt og kunnskap til å håndtere slike anførsler, og at saksbehandlingsreglene utformes slik at like tilfeller behandles likt. Utvalget legger til grunn at det ikke vil være slik at det enkelte ligningskontor alene må ta stilling til kompliserte og prinsipielle problemstillinger på EMK-området. Foruten at overordnede organer bistår ved løsningen av konkrete saker ved behov, må det også

gjennom sentrale retningslinjer sikres at like saker behandles likt, slik som på skatteområdet for øvrig.

### 12.2 Saksbehandlingsregler

#### 12.2.1 Generelt

Som en konsekvens av at tilleggsskatt er å anse som straff etter EMK, må lovverket utformes og praktiseres slik at skattyter sikres de rettssikkerhetsgarantier som følger av artikkel 6, under den administrative behandlingen av tilleggsskattesaken. Utvalget er i mandatet bedt om å gå gjennom saksbehandlingsreglene for ileggelse av tilleggsskatt, herunder kravet til tempo i denne type saker.

Konvensjonen er gjennom menneskerettsloven gjeldende rett i Norge og det kan derfor reises spørsmål om det er behov for å lovfeste skattyters rettigheter i særskilte saksbehandlingsregler i ligningsloven. En slik lovfesting av rettighetene vil gjøre rettighetenes innhold klarere, slik at det blir enklere for publikum å gjøre seg kjent med dem. Å gjøre rettighetene lettere tilgjengelig i lovverket vil også skape større grad av forutberegnlighet.

Utvalget er i mandatet bedt om å vurdere om det er grunn til å gå lenger enn konvensjonen i å stille krav til saksbehandlingen ved ileggelse av administrative sanksjoner på ligningsområdet. Etter utvalgets vurdering ivaretar konvensjonens krav hensynet til en rettssikker saksbehandling når tilleggsskatt vurderes ilagt, på en tilfredsstillende måte. Utvalget vil derfor ikke foreslå regler som gir rettigheter utover det som følger av konvensjonen.

Utvalget vil peke på at ikke alle spørsmål og problemstillinger som oppstår som følge av artikkel 6 kommer til anvendelse ved ileggelse av tilleggsskatt, er egnet til lovregulering. Disse må løses etter hvert som de oppstår.

I et masseforvaltningssystem står hensynet til enkelhet og effektivitet sentralt ved utformingen av sanksjonssystemet og saksbehandlingsreglene tilknyttet dette. Saksbehandlingsreglene bør innenfor de rammer som følger av konvensjonskravene, utformes slik at ligningslovens sanksjonsregler kan håndheves på en effektiv måte.

Ligningsloven kapittel 3 inneholder alminnelige saksbehandlingsregler. Kapitlet gir ikke særskilte regler for behandling av saker om tilleggsskatt. I ligningsloven § 3–11 nr. 1 er det imidlertid bestemt at endringssak og sak om tilleggsskatt skal avgjøres ved skriftlig vedtak. Vedtaket skal angi de endringer i skattyters ligning som er vedtatt og hvilke andre spørsmål som er avgjort, med en kort begrunnelse. At sak om tilleggsskatt er nevnt særskilt har den praktiske betydning at ileggelse av tilleggsskatt under ordinær ligning også skal skje i vedtaks form. I tillegg er det gitt enkelte særskilte saksbehandlingsregler for saker om tilleggsskatt i ligningsloven § 10–2. I bestemmelsens nr. 5 heter det at før tilleggsskatt fastsettes skal skattyter varsles med en passende frist for å uttale seg. I henhold til bestemmelsens nr. 6 annet punktum kan tilleggsskatt fastsettes samtidig med utligningen av den skatt den skal beregnes av eller ved en senere særskilt fastsetting.

Saksbehandlingen ved ileggelse av tilleggsskatt må ivareta særlige hensyn og gi særlige rettigheter. Det innebærer at saksbehandlingsreglene for tilleggsskatten og den øvrige ligningen ikke helt ut vil være sammenfallende. Etter utvalgets oppfatning er det hensiktsmessig og oversiktlig å samle de særskilte saksbehandlingsreglene som gjelder ved ileggelse av tilleggsskatt, i en egen bestemmelse i samme kapittel som reglene om tilleggsskatt for øvrig. Disse særskilte saksbehandlingsreglene for tilleggsskatt må da suppleres med de alminnelige saksbehandlingsreglene i ligningsloven kapittel 3.

Som utvalgets drøftelse i kapittel 9 viser, er enkelte av rettighetene i artikkel 6 nr. 3 myntet på den rettslige behandlingen. Disse behandles ikke nærmere her.

### 12.2.2 Avgjøelse innen rimelig tid

Utvalget er i mandatet bedt om å gå igjennom kravet til tempo i saker om tilleggsskatt. Etter EMK artikkel 6 nr. 1 har den som er siktet i konvensjonens forstand rett til en avgjørelse av straffesiktelsen innen rimelig tid. Utgangspunktet for fristberegningen er det tidspunktet vedkommende er å anse som siktet. For ligningsmyndighetenes behandling av en sak om tilleggsskatt innebærer dette at beregningen normalt starter når skattyter mottar et konkret varsel om tilleggsskatt. Fristberegningen avbrytes når det foreligger et endelig vedtak eller en rettskraftig dom. Hvorvidt behandlingen av saken har pågått utover rimelig tid, beror på en konkret vurdering, der forhold som sakens kompleksitet, den siktedes forhold og myndighe-

nes forhold må tillegges vekt. Praksis fra EMD viser at det vil være av særlig betydning om det finnes perioder av inaktivitet som ikke skyldes den siktede.

Argumenter om ligningsmyndighetenes interne prioriteringer eller vanskelige arbeidssituasjon som følge av manglende ressurser mv., kan ikke tillegges vekt. På den annen side har EMD akseptert at saksbehandlingen tar lengre tid der den materielle skattesaken er komplisert og omfattende. Likeledes dersom skattyter selv er skyld i at saksbehandlingen trekker i langdrag, for eksempel ved å be om fristutsettelse. I *plenumsdom 2000* mente Høyesterett at en saksbehandlingstid på elleve år ikke kunne forsvares, mens en saksbehandlingstid på nesten åtte år krevde en forklaring. EMD har akseptert en saksbehandlingstid på nesten åtte år og seks måneder i en komplisert og omfattende straffesak om skattesvik. Det kan således ikke oppstilles en eksakt grense for når saksbehandlingen har tatt for lang tid, og dermed innebærer en krenkelse av konvensjonen. Utvalget vil derfor ikke foreslå å lovfeste noe krav til tempo i saker om ileggelse av tilleggsskatt

Utvalget vil imidlertid påpeke at kravet til en avgjørelse innen rimelig tid, innebærer at ligningsmyndighetene må foreta en fortløpende behandling av tilleggsskattesaken fra det tidspunktet skattyter er siktet, normalt ved varsel om ileggelse av tilleggsskatt. Har saken blitt liggende ubehandlet i lengre tid før tidspunktet for siktelse, tilsier dette at saksbehandlingen påskyndes.

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

#### 12.2.3.1 Taushetsrettens rekkevidde

Vernet mot selvinkriminering innebærer at en siktet ikke skal kunne tvinges til å bidra til egen domfellelse, typisk forklaringsplikt under trussel om straff. Som det fremgår i avsnitt 9.4.3 reiser dette vernet spørsmål om fra hvilket tidspunkt skattyter kan påberope seg retten til å forholde seg taus og hvilket press prinsippet verner mot.

Utvalget legger til grunn at skattyters rett til å forholde seg taus, gjelder fra det tidspunktet han er å anse som siktet i tilleggsskattesaken i konvensjonens forstand. Som hovedregel vil det være fra det tidspunktet han mottar et konkret varsel om at ligningsmyndighetene vurderer å ilegge ham tilleggsskatt. Som det fremgår i avsnitt 9.3.3 kan imidlertid skattyter i praksis være siktet på et tidligere tidspunkt, nemlig når pålegg om medvirkning til undersøkelse etter § 4–10 er basert på en klar mistanke om skatteunndragelser.

Ligningsloven § 4-1 pålegger skattyter en uoppfordret plikt til å bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på eventuelle feil ved ligningen og i skatteoppgjøret. Selv om overtredelse av den alminnelige opplysningsplikten i sin ytterste konsekvens er straffesanksjonert i kapittel 12, er det ikke i strid med vernet mot selvinkriminering at skattyter har en generell sannhets- og opplysningsplikt.

Etter ligningsloven § 4-8 kan ligningsmyndighetene oppfordre enhver som er selvangivelsespliktig til å gi opplysninger om nærmere angitte økonomiske forhold og andre forhold av betydning for kontrollen av hans ligning. Skattyter pålegges etter denne bestemmelsen ingen plikt til å gi opplysninger som har til følge at han kan pådra seg straffeansvar dersom oppfordringen ikke etterkommes. Reaksjonene ved å unnlate å etterkomme en slik oppfordring er utelukkende begrenset til rettighetstap etter § 8-2 nr. 2 ved at oppgavene kan bli satt til side og inntekten fastsatt ved skjønn og tap av retten til å få klage behandlet, jf. § 9-2 nr. 7 bokstav b.

Skattyter blir ikke presset til å bidra til sin egen domfellelse på en konvensjonsstridig måte ved å pålegges en alminnelig opplysningsplikt etter ligningsloven § 4-1, jf. §§ 4-2 til 4-4, eller når han oppfordres til å komme med tilleggsopplysninger etter § 4-8. Skattyter kan derfor ikke påberope seg vernet mot selvinkriminering ved innlevering av selvangivelsen eller under en påfølgende administrativ kontrollundersøkelse, se om dette foran i avsnitt 9.4.3. Skattyter vil normalt heller ikke anses siktet ved slike undersøkelser selv om resultatet av undersøkelsen kan bli brukt som grunnlag for en straffesiktelse, dvs. dersom undersøkelsen viser at skatt er unndratt slik at det er grunnlag for å ilegge tilleggsskatt. Det er først når skattyter er å anse som siktet i konvensjonens forstand at vernet mot selvinkriminering inntreffer. Dette vil etter utvalgets forslag normalt være tidspunktet for varsel om ileggelse av tilleggsskatt.

Det vil ikke være i strid med vernet mot selvinkriminering at ligningsmyndighetene retter en forespørsel til skattyter og oppfordrer ham til å forklare seg eller at det legges et visst press på skattyter ved at manglende samarbeid kan få visse negative konsekvenser, se avsnitt 9.4.3.6. Etter praksis fra EMD er det heller ikke i strid med dette vernet at det trekkes slutninger av tausheten i siktedes disfavør.

Etter ligningsloven § 4-10 kan ligningsmyndighetene pålegge skattyter å medvirke til undersøkelse. Unnlater skattyter å etterkomme et slikt

pålegg kan dette, i tillegg til de rettighetstap som følger av § 8-2 nr. 2 og § 9-2 nr. 7 bokstav c, medføre straffansvar etter § 12-1 bokstav d. Fra det tidspunktet skattyter er siktet i konvensjonens forstand, kommer hans rett til å forholde seg taus i direkte konflikt med hans opplysningsplikt etter § 4-10. Fra dette tidspunktet vil det derfor være uberettiget av ligningsmyndighetene å pålegge skattyter en forklaringsplikt under trussel om straff etter denne bestemmelsen.

Som det fremgår av drøftelsen foran i avsnitt 9.4.3 beskytter selvinkrimineringsprinsippet først og fremst mot å avgi forklaring om egne straffbare forhold og aktivt fremskaffe dokumentasjon for dette. Etter utvalgets oppfatning kommer det å tilrettelegge for kontrollundersøkelser ved å gi tilgang til kontorlokaler, arkiv mv., ikke i konflikt med prinsippet.

EMDs praksis viser at det etter omstendighetene kan være begrensninger i adgangen til å ilegge skattyter tilleggsskatt på grunnlag av opplysninger fremskaffet under forutgående kontrollundersøkelser, dersom disse er fremskaffet under trussel om straff og i strid med skattyters vilje til å forklare seg eller på annen måte bidra med opplysninger. Ligningsmyndighetene kan ikke basere en vesentlig del av sin avgjørelse om ileggelse av tilleggsskatt på opplysninger fremskaffet på denne måten, se avsnitt 9.4.3.5.

Slik utvalgte ser det, vil vernet mot selvinkriminering få en noe begrenset betydning for gjennomføringen av ligningsmyndighetenes arbeid. Reell betydning får det først der skattyter er varslet om ileggelse av tilleggsskatt og ligningsmyndighetene deretter har behov for å gi pålegg om medvirkning etter § 4-10. I de fleste saker vil imidlertid et eventuelt pålegg etter § 4-10 allerede være gitt og undersøkelse gjennomført, før varsel om tilleggsskatt sendes skattyter. Det antas derfor at det sjelden vil være behov for å gi ytterligere pålegg om å medvirke til undersøkelse i den videre behandling av saken. For å opprettholde etterfølgende kontrollmuligheter slik at ligningsmyndighetene kan få tilstrekkelige opplysninger til et korrekt ligningsvedtak, foreslår likevel utvalget at ligningsmyndighetene gis hjemmel for å begjære bevissikring, se nærmere om dette nedenfor.

Det er etter utvalgets oppfatning behov for å avstemme skattyters opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4 mot den retten skattyter har til å forholde seg taus etter EMK. EMK artikkel 6 og vernet mot selvinkriminering gjelder ikke i forhold til den øvrige ligningen. Skattyter har derfor, isolert sett, ingen rett til å forholde seg taus i relasjon til opplysninger vedrørende beregnings-

grunnlaget for skatten. I praksis vil det likevel være vanskelig å skille mellom tilleggsskattesaken og den øvrige ligningen. EMDs praksis tilsier også at skattyter, etter at han er siktet, har en rett til å forholde seg taus i ligningen som sådan, med mindre det er utelukket at de opplysningene som ligningsmyndighetene ber om kan utgjøre grunnlaget for ileggelse av tilleggsskatt. Utvalget foreslår derfor at ligningsmyndighetene pålegges en plikt til å informere skattyter om retten til å forholde seg taus i varslet om ileggelse av tilleggsskatt, se forslag til ny § 10–11 nr. 1 bokstav b. Utvalget foreslår videre at retten til å forholde seg taus etter tidspunktet for siktelse, inntas som en begrensning i skattyters plikt til å medvirke til undersøkelse etter § 4–10, jf. forslag til ny nr. 5 i § 4–10. Selv om vernet mot selvinkriminering først og fremst beskytter skattyter mot å avgi forklaring om egne straffbare forhold og aktivt fremskaffe dokumentasjon for dette, vil også EMK artikkel 8 kunne sette krav til fremgangsmåten ved bevissikring i kontorlokaler, arkiv mv. Utvalget foreslår derfor en ordlyd i § 4–10 nr. 5 som dekker hele innholdet i § 4–10.

#### 12.2.3.2 *Bevissikring – utvalgets vurderinger og forslag*

Fra det tidspunktet skattyter er å anse som siktet etter EMK, kan han ikke pålegges å gi ytterligere opplysninger. Skattyter har fra dette tidspunkt rett til å forholde seg taus og ligningsmyndighetene har da ikke adgang til å gi pålegg om forklaring eller samarbeid i medhold av ligningsloven § 4–10. Dette innebærer en begrensning i muligheten til å få saken tilstrekkelig opplyst, både i forhold til selve ligningen og i forhold til en eventuell sanksjon. Etter utvalgets vurdering må ligningsmyndighetene som følge av dette gis en mulighet til selv å fremskaffe opplysninger om forhold som er relevante for ligningen på annen måte. Uten et slikt tvangsmiddel vil ligningsmyndighetene i større grad enn i dag være avhengig av skattyters samarbeid og risikoen for at lovbrudd ikke avdekkes vil øke. Særlig på ligningsforvaltningsområdet vil dette være klart uheldig.

Utvalget foreslår at det i ligningsloven kapittel 4 inntas en bestemmelse etter mønster fra konkuranseloven § 6–2 om adgang til bevissikring. Med en slik bestemmelse vil opplysninger av betydning for ligningen kunne fremskaffes på en effektiv måte uten at skattyters rett til å forholde seg taus krenkes. For skattytere flest må det dessuten antas å være en fordel at opplysninger kan fremskaffes av kontrollmyndighetene uten at politi og påtale-

myndighet kobles inn i saken. Hensynet til skattyters rettssikkerhet kan ivaretas på en betryggende måte ved at avgjørelsesmyndigheten legges til domstolene.

Skattyters taushetsrett vil som påpekt foran, kunne redusere mulighetene til å få fram tilstrekkelige opplysninger for et korrekt ligningsvedtak og til å bruke slike opplysninger som grunnlag for straffesiktelsen mot skattyter, enten i form av tilleggsskatt eller ordinær straff. Dette reiser spørsmålet om hvilken rekkevidde en lovbestemmelse om bevissikring bør ha. Hensynet til effektivitet tilsier at en slik lovhjemmel ikke bør være begrenset til tilfeller hvor det er gitt varsel om tilleggsskatt og skattyter velger å ikke gi ytterligere opplysninger. Et varsel om tilleggsskatt forutsetter at ligningsmyndighetene har grunnlag for å vurdere om skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Selv om behovet for å kunne sikre bevis kanskje vil være mest påtrengende når skattyter ikke lenger kan pålegges å gi ytterligere opplysninger, vil det etter utvalgets syn også være behov for å kunne ta et slikt virkemiddel i bruk før det er avklart at det foreligger et brudd på opplysningsplikten som kvalifiserer til tilleggsskatt eller straff. Bevissikring vil være et supplement til de virkemidler ligningsmyndighetene som kontrollinstans har i dag, og bør gis en slik rekkevidde at det blir et tjenlig redskap.

Etter utvalgets vurdering bør ligningsmyndighetene gis mulighet til bevissikring når det er grunn til å anta at det foreligger et slikt lovbrudd. Det innebærer at det må stilles et visst krav til sannsynliggjøring, men ikke noe vilkår om sannsynlighetsovervekt. Etter utvalgets syn vil et vilkår om skjellig grunn til mistanke, det vil si et krav om sannsynlighetsovervekt, innebære en unødvendig begrensning i bestemmelsens anvendelsesområde. Det er i den sammenheng grunn til å fremheve at bevissikring er ment som et kontrollinstrument for å fremskaffe korrekte og fullstendige opplysninger både i forhold til ligningen og for bruk av sanksjoner når lovbrudd konstateres. Med et vilkår om at ligningsmyndighetene må godtgjøre at det er grunn til å anta at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, kan det ikke ses å være noen risiko for at bevissikringsinstituttet vil bli misbrukt.

Utvalget foreslår at ligningsmyndighetene gis myndighet til å kreve adgang til fast eiendom, inventar eller annet løsøre, herunder datamaskin eller annet teknisk hjelpemiddel, hos den som omfattes av ligningsloven § 4–2 nr. 1 for selv å kunne sikre bevis. For at bestemmelsen skal være tilstrekkelig effektiv, bør bevissikring kunne iverk-

settes i alle typer lokaler, både bolig og kontor- og andre næringslokaler. Begjæringen må konkret angi hva ligningsmyndighetene krever tilgang til.

Fordi bevissikring vil være et mer inngripende virkemiddel enn andre kontrolltiltak, bør avgjørelsesmyndigheten legges til domstolene. På samme måte som etter konkurranseloven § 6–2 bør en begjæring om bevissikring fremsettes for tingretten på det sted hvor det mest praktisk kan skje. Begjæringen må være skriftlig og begrunnet. Utvalgets forslag er at retten treffer sin avgjørelse ved beslutning, på samme måte som etter konkurranseloven § 6–2.

I de tilfeller hvor begjæringen tas til følge og retten samtykker til bevissikring, må det i beslutningen angis konkret hvilke lokaler, rom og inventar ligningsmyndighetene skal ha adgang til for å sikre bevis.

Formålet med tiltaket – å sikre bevis – tilsier at retten kan treffe beslutning uten at den som rammes gis adgang til å uttale seg på forhånd og uten at beslutningen meddeles før iverksettelsen. Hensynet til den bevissikringen retter seg mot tilsier derfor at reglene i straffeprosessloven § 200 bør gis tilsvarende anvendelse. Det innebærer blant annet at beslutningen skal leses opp eller forevises før bevissikringen gjennomføres. Regelen i straffeprosessloven § 201 første ledd om at tiltaket skal gjennomføres så skånsomt som forholdene tillater og så langt det kan unngås heller ikke gjennomføres om natten eller på helligdager, bør etter utvalgets syn også gis tilsvarende anvendelse.

En rettslig beslutning om samtykke til bevissikring må kunne påkjæres, men et kjæremål bør ikke ha oppsettende virkning. Formålet med tiltaket vil da kunne forspilles. Bestemmelsene i straffeprosessloven kapittel 26 om kjæremål bør for øvrig gis tilsvarende anvendelse for kjæremål over beslutninger om bevissikring etter ligningsloven.

Det kan ikke kreves at den som utsettes for dette kontrolltiltaket samarbeider ved å gi tilgang til lokaler mv. For at bevissikring i praksis skal være gjennomførbart må ligningsmyndighetene kunne kreve bistand av politiet til iverksetting av en beslutning om bevissikring.

Bevissikringen vil foregå på den måten at ligningsmyndighetenes representanter selv søker etter bevis der slike kan tenkes å finnes. Praktiske eksempler er gjennomgang av arkiver, regnskapsmateriale og datautstyr. Formålet med tiltaket innebærer en begrensning i den forstand at undersøkelser må begrenses til slikt materiale som har relevans for ligningen. Denne begrensningen vil være særlig aktuell i forhold til dokumenter eller eiendeler av personlig karakter.

Ligningsmyndighetene må ha adgang til å ta med seg bevis for nærmere undersøkelse. Bevis sikret på denne måten må kunne brukes ved ligningen, ved ileggelse av tilleggsskatt og ved en eventuell anmeldelse. Et så vidt inngripende virkemiddel tilsier at reglene i straffeprosessloven § 207 om opptegnelse av det som beslaglegges gis tilsvarende anvendelse. Det samme gjelder for regelen i § 208 om adgang til en rettslig prøving av om beslaget skal opprettholdes. På samme måte som i konkurranseloven § 6–2 tilsier så vel hensynet til den bevissikringstiltaket rettes mot som hensynet til forholdsmessighet at også straffeprosessloven §§ 209 og 213 gis tilsvarende anvendelse. Det innebærer at beslag kan unnlates mot løfte om eller sikkerhet for at opplysningene vil bli utlevert frivillig og at beslag skal oppheves så snart det ikke lenger er behov for at det opprettholdes.

Fordi bevissikring er et inngripende virkemiddel, bør også reglene i straffeprosessloven § 204, gis tilsvarende anvendelse. Bevissikring vil derved ikke kunne foretas i dokumenter som omfattes av beslagsforbudet i § 204, det vil si dokumenter som inneholder opplysninger som omfattes av de begrensninger i vitneplikten som følger av straffeprosessloven §§ 117 til 121 og §§ 124 og 125. Disse bestemmelsene omfatter opplysninger som skal holdes hemmelig av hensyn til rikets sikkerhet (§ 117), lovbestemt taushetsplikt (§ 118), opplysninger som er betrodd advokater mv. i deres stilling (§ 119), taushetsplikt pålagt av domstol (§ 120), betroelser under sjelesorg og sosialt arbeid (§ 121), forretnings- og driftshemmeligheter (§ 124) og redaktørers vitneplikt (§ 125).

Etter utvalgets oppfatning bør det gis nærmere regler om hvordan bevissikring skal gjennomføres og hvordan materiale som beslaglegges skal behandles. Slike regler bør etter utvalgets vurdering gis i form av forskrifter fastsatt av departementet. Det bør overlates til departementet å gi nærmere bestemmelser om hvilken ligningsmyndighet som skal ha kompetanse til å fremsette begjæring om og gjennomføre bevissikringen. I tillegg til utfyllende regler om saksbehandlingen, bør forskriftene også ha nærmere bestemmelser om behandling av overskuddsinformasjon, det vil si opplysninger som er uten betydning for ligningen.

#### 12.2.4 Innsynsrett

Prinsippet om kontradiksjon er et sentralt element i retten til en rettferdig rettergang i EMK artikkel 6 nr. 1, og har nær sammenheng med prinsippet om likestilling mellom partene. I straffesaker innebærer prinsippet at forsvaret må få anledning til å

kommentere og imøtegå det som fremlegges fra påtalemyndigheten, og ikke ha dårligere muligheter enn aktoratet til å presentere sin sak for domstolen. For tilleggsskattesaker reiser prinsippet om kontradiksjon spørsmål om hvilke krav som må stilles til skattyters innsynsrett i saksdokumentene, både under den administrative behandlingen og under en eventuell rettslig prøving av saken. Problemstillingen er først og fremst aktuell for dokumenter som skattyter ikke selv har fremlagt.

Som det fremgår av drøftelsen i avsnitt 9.4.2.2 er spørsmålet om innsynsrettens rekkevidde ikke avklart gjennom EMDs praksis. Utvalget mener imidlertid at skattyter, for så vidt gjelder grunnlaget for ileggelse av tilleggsskatt, må gis en reell mulighet til effektivt å kunne imøtegå det materiale som ligningsmyndighetene baserer sine vurderinger og sin avgjørelse på. Dette innebærer at skattyter må få innsyn i, og mulighet til å kommentere og imøtegå, de dokumentene som ligningsmyndighetene bygger tilleggsskattevedtaket på eller som legges fram for retten. Forutsetningen for en slik adgang er at skattyter underbygger at dokumentene er nødvendige for forsvaret.

Etter ligningsloven § 3–4 nr. 1 har skattyter rett til å bli gjort kjent med dokumenter som angår hans ligning. I bestemmelsens nr. 2 er det gjort unntak fra denne innsynsretten. Innsyn kan blant annet nektes inntil det spørsmålet som dokumentet gjelder, er avgjort ved ordinær ligning. Videre kan innsyn nektes inntil skattyter har besvart spørsmål som han har fått etter kapittel 4 om det dokumentet gjelder eller når hensynet til ligningsmyndighetenes kontrollarbeid tilsier det.

Som en konsekvens av at skattyter er å anse som siktet i konvensjonens forstand, med de rettigheter det innebærer, kan disse unntakene ikke fullt ut videreføres for tilleggsskatten. I denne sammenheng er det naturlig å se hen til hvordan innsynsspørsmålet er løst i straffeprosessloven. Hovedregelen her er at en siktet har rett til innsyn, men denne retten er ikke ubegrenset på etterforskningsstadiet, jf. straffeprosessloven § 242. Når tiltale er tatt ut, har han imidlertid som den klare hovedregel rett til fullt dokumentinnsyn, jf. straffeprosessloven § 264. I forhold til tilleggsskatt synes varsel om tilleggsskatt å være et praktisk skjæringstidspunkt selv om saken ikke nødvendigvis er avgjort på dette tidspunktet. Det er imidlertid vanskelig å finne et annet praktikabelt skjæringstidspunkt.

Hvorvidt skattyter i tillegg har rett til innsyn i de underliggende dokumenter som ligningsmyndighetene bygger sine vurderinger på, er mer usikkert. Dette gjelder særlig i forhold til erfaringsma-

teriale som bygger på taushetsbelagte opplysninger vedrørende andre skattyteres ligning. Etter ligningsloven § 3–13 har ligningsmyndighetene taushetsplikt om formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold. Denne taushetspliktsbestemmelsen kan tenkes å kollidere med skattyters rett til innsyn etter konvensjonen.

Ligningsmyndighetene har mulighet til å forespørre de skattytere som de taushetsbelagte opplysningene angår, om tillatelse til å legge fram materialet. Dersom slik tillatelse ikke gis, går taushetsplikten foran retten til dokumentinnsyn. Skattyter kan imidlertid ikke ilegges tilleggsskatt uten at han har hatt rimelig mulighet til å imøtegå det som anklagen om uriktige eller ufullstendige opplysninger bygger på.

En mulighet er at de taushetsbelagte opplysningene anonymiseres før skattyter gis innsyn i materialet. I enkelte tilfeller vil det likevel være mulig å fastslå hvem opplysningene angår. Dette vil for eksempel være tilfelle dersom det er svært få aktører på et område, og det i forbindelse med en internprisingssak benyttes taushetsbelagte opplysninger som angår andre skattytere for å vurdere om en inntekt eller utgift er fastsatt etter armelengdeprinsippet.

En annen mulighet er å endre § 3–13 slik at en skattyter som er varslet om tilleggsskatt, kan kreve innsyn i taushetsbelagte opplysninger som angår andre skattytere, dersom opplysningene vil bli benyttet som grunnlag for tilleggsskatten. I så fall må taushetsplikten om dette gjelde tilsvarende for skattyter. Etter utvalgets mening bør skattytere som under trussel om tilleggsskatt og straff gir opplysninger om sine økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold, ha et krav på at andre ikke får kjenneskap til opplysningene. Utvalget vil derfor ikke foreslå en slik endring. Dette innebærer at ligningsmyndighetene ikke kan bygge en sak om tilleggsskatt på opplysninger som man på grunn av taushetsplikten ikke kan gi skattyter innsyn i.

Etter utvalgets oppfatning bør skattyters rett til innsyn i dokumenter lovfestes. Utvalget foreslår at det inntas en bestemmelse om denne rettigheten i forslaget til ny § 10–11 om saksbehandlingsregler ved ileggelse av tilleggsskatt.

### 12.2.5 Innkreving av tilleggsskatt

Uskyldspresumsjonen følger av EMK artikkel 6 nr. 2 og innebærer at enhver som blir siktet for en straffbar handling, skal antas uskyldig inntil skyld er bevist etter loven. For tilleggsskattesaker reiser

uskyldspresumsjonen blant annet spørsmål om skattyter kan pålegges å betale ilagt tilleggsskatt og om eventuell ubetalt tilleggsskatt kan tvangsinnkreves, før det foreligger et endelig ligningsvedtak eller en rettskraftig rettsavgjørelse.

Som det fremgår av utvalgets drøftelse i avsnitt 9.5.4 viser EMDs praksis at uskyldspresumsjonen ikke er til hinder for at tvangsinnkreving finner sted før den rettslige overprøving er gjennomført. På den annen side har Domstolen gitt uttrykk for at innkreving av store summer forutsetter at det innkrevde beløp kan kreves tilbake og antakelig også at tap kan erstattes.

Reglene om innkreving av tilleggsskatt er de samme som reglene om innkreving av den ordinære skatten. Etter skattebetalingsloven § 30 første ledd skal all skatt (herunder tilleggsskatt) innbetales til skatteoppkreveren selv om utskrivningen eller ligningen er påklaget eller brakt inn for domstolene. Gjøres ikke det, påløper renter etter § 31, og skatten (herunder tilleggsskatten) kan innkreves gjennom utlegg, motregning eller utleggstrekk etter §§ 32 og 33.

Dersom kravet ikke betales er hovedregelen at innkreving iverksettes etter de ordinære regler selv om vedtaket er påklaget eller brakt inn for domstolene. Dette utgangspunktet må imidlertid modifiseres. Her er praksis noe forskjellig alt ut fra hvilket innkrevingstiltak som er aktuelt. Motregning vil vanligvis bli gjennomført også i disse tilfellene. Normalt vil kravet også bli forsøkt sikret ved utlegg, men man vil være tilbakeholden med å realisere utlegget. Etter skatteoppkreverinstruksen § 4-1 nr. 2 og merknadene til denne bestemmelsen, skal man ta hensyn til skyldner og vise den hensynsfullhet og varsomhet som forholdene tillater.

Er vedtaket påklaget eller brakt inn for domstolene er det slik utvalget oppfatter det sjeldent aktuelt å fremme konkursbegjæring på dette grunnlaget alene.

Skattebetalingsloven § 30 annet ledd gir bestemmelsene om tilbakebetaling i § 24 tilsvarende anvendelse dersom skatten (herunder tilleggsskatten) blir redusert. Etter § 24 skal den del av skatten (herunder tilleggsskatten) som blir redusert i klageomgangen eller for domstolene, frafalles, og allerede innbetalt skatt (herunder tilleggsskatt) skal tilbakebetales. Annet økonomisk tap vil skattyter etter forholdene kunne kreve erstattet med hjemmel i alminnelige erstatningsrettslige regler.

Etter utvalgets oppfatning oppfylder dagens praksis kravene som følger av artikkel 6 nr. 2. Utvalget vil derfor ikke foreslå noen endringer på

dette punkt. Det er imidlertid grunn til å peke på at saker hvor innkreving iverksettes før endelig avgjørelse foreligger, må prioriteres, og at innkrevingmyndighetene utviser tilbakeholdenhet i innkrevingen av tilleggsskatt før det foreligger et endelig ligningsvedtak eller en rettskraftig rettsavgjørelse.

## 12.2.6 Varsel om tilleggsskatt

### 12.2.6.1 Generelt

Et varsel om tilleggsskatt vil i utgangspunktet ha to funksjoner. For det første vil et konkret varsel om tilleggsskatt normalt danne utgangspunktet for når skattyter er å anse som siktet i konvensjonens forstand. I tillegg følger det av EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav a at enhver som blir siktet for en straffbar handling, skal underrettes straks i et språk han forstår og i enkeltheter, om innholdet og grunnen til siktelsen mot ham. Denne rettigheten skal ivareta skatteters mulighet til å forberede sitt forsvar.

Ligningsloven §§ 8-3 og 9-7 regulerer ligningsmyndighetenes plikt til å varsle skattyter om endringer under den ordinære ligning og om endrings sak som ikke gjelder tilleggsskatt. Varsel om tilleggsskatt er særskilt regulert i ligningsloven § 10-2 nr. 5 som bestemmer at før tilleggsskatt fastsettes skal skattyter varsles med en passende frist for å uttale seg. Utvalget foreslår at bestemmelsen i ligningsloven § 10-2 nr. 5 videreføres, men suppleres med de krav EMK stiller til varslets innhold.

### 12.2.6.2 Varslets innhold

Konvensjonen krever at skattyter underrettes i enkeltheter («*in detail*») om innholdet i og grunnen til siktelsen mot ham. Dette innebærer at varslet må utformes slik at det klart fremgår at ligningsmyndighetene har foretatt en konkret vurdering av et bestemt forhold og etter en foreløpig vurdering mener at det er grunnlag for å ilegge tilleggsskatt som følge av dette. Ligningsmyndighetene må således redegjøre for det faktiske grunnlaget for tilleggsskatten, hvordan handlingen(e) rettslig karakteriseres, beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten, hvilken prosentsats som vurderes brukt og hvilken bestemmelse i ligningsloven som hjemler bruk av tilleggsskatt i det konkrete tilfellet. Skattyter bør i tillegg gjøres kjent med ligningslovens regler om tilleggsskatt og EMK artikkel 6, for eksempel ved kopi av lovteksten.

Utvalgets forslag til nye regler om tilleggsskatt forutsetter at skattyter har opptrådt uaktsomt for at tilleggsskatt skal kunne ilegges. Skattyter skal ha

bevisbyrden for at han ikke har opptrådt uaktsomt. Ligningsmyndighetenes varsel må derfor inneholde en oppfordring til skattyter om å uttale seg om forhold som kan ha betydning for vurderingen av om de subjektive vilkår for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt.

Etter konvensjonen artikkel 6 nr. 1 har skattyter rett til å forholde seg taus fra det tidspunktet han er å anses som siktet. Etter utvalgets forslag må skattyter i varslet gjøres kjent med denne rettigheten. Om rekkevidden av skattyters rett til å forholde seg taus vises det til utvalgets drøftelse i avsnitt 9.4.3 samt ovenfor hvor denne rettigheten foreslås lovfestet.

Har ligningsmyndighetene varslet skattyter om bruk av ordinær tilleggsskatt, men senere finner at skattyter har opptrådt slik at det kan være grunn til å ilegge forhøyet tilleggsskatt, må skattyter varsles på nytt.

Det er først når skattyter er ilagt tilleggsskatt, enten ved ordinær ligning eller ved senere endringssak, at han anses straffet i relasjon til EMK P 7–4. Dette innebærer at ligningsmyndighetene inntil dette tidspunktet kan velge å anmelde skattyter, selv om han allerede er varslet om bruk av tilleggsskatt. Tilsvarende kan ligningsmyndighetene, etter at skattyter er varslet om at forholdet vurderes anmeldt, i stedet velge å ilegge ham tilleggsskatt. Er ligningsmyndighetene i tvil om skattyter bør anmeldes, kan det etter utvalgets oppfatning være hensiktsmessig at skattyter i varslet om tilleggsskatt gjøres oppmerksom på at forholdet vurderes anmeldt.

EMK stiller ikke krav til hvordan underretning om siktelsen skal skje. Varslet om at ligningsmyndighetene vurderer å ilegge skattyter tilleggsskatt bør imidlertid skje skriftlig.

EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav a gir den siktede rett til å bli underrettet om siktelsen i et språk han forstår. Dette innebærer at et varsel om tilleggsskatt i enkelte tilfeller må skrives på et annet språk enn norsk. Utvalget foreslår at det lovfestes at skattyter i varslet skal gjøres oppmerksom på at han kan kreve varsel på et språk han forstår.

I praksis vil ligningsmyndighetene normalt ikke være kjent med om skattyter forstår norsk, eventuelt hvilket språk han ellers forstår. Varslet kan derfor i utgangspunktet gis på norsk. Utvalget legger til grunn at skattytere som ikke forstår norsk, i praksis får hjelp av for eksempel familie eller venner til å gjøre seg kjent med at det er sendt ham et varsel om tilleggsskatt, eventuelt at skattyter tar kontakt med det ligningskontoret som har sendt varslet.

### 12.2.6.3 Tidspunktet for varsel

EMK artikkel 6 stiller ikke krav om at skattyter må bli siktet innen rimelig tid. Det er først fra det tidspunktet vedkommende er siktet, at han har en rett til å få avgjort saken innen rimelig tid, jf. artikkel 6 nr. 1. Det er imidlertid på det rene at ligningsmyndighetene ikke kan vente med å sikte skattyter i ubegrenset tid. På et tidspunkt i saksforberedelsen vil skattyter være så berørt («*substantially affected*») at rettighetene etter artikkel 6 må ivaretas.

Det følger av artikkel 6 nr. 3 bokstav a at den som blir siktet for en straffbar handling skal underrettes straks.

Skattyter vil som hovedregel anses siktet i konvensjonens forstand fra det tidspunktet han mottar varsel om tilleggsskatt. Etter utvalgets syn bør derfor ligningsmyndighetene vente med å varsle skattyter til det forholdet som gir grunnlag for å vurdere opplysningssvikten, er tilstrekkelig avklart. Dette gjelder særlig der faktum er komplisert og uoversiktlig. Tidspunktet for varsel vil blant annet bero på forhold som sakens opplysning, forutgående kommunikasjon med skattyter, tidsfrister og hvilket forhold tilleggsskatten gjelder. Skattedirektoratet har i Skd. nr. 9/2001 anbefalt at varsel først sendes skattyter etter at de nevnte forhold er avklart. På den måten unngår en å ta opp spørsmål om bruk av tilleggsskatt overfor skattytere der det ikke er grunn til det. Samtidig vil ligningsmyndighetene være bedre i stand til å påpeke hvilke forhold skattyter bør redegjøre for i de saker tilleggsskatt faktisk må vurderes. Etter utvalgets oppfatning bør den praksis det her gis anvisning på, kunne videreføres. Hensynet til skattyters interesser vil da være ivaretatt på en tilfredsstillende måte, samtidig som ligningsmyndighetene gis mulighet til en effektiv saksbehandling. Utvalget vil imidlertid peke på at forholdene kan ligge slik an at skattyter reelt sett må anses siktet selv om det gjenstår flere undersøkelser. Av hensyn til skattyters behov for å bli siktet og dermed få de rettigheter som følger av artikkel 6, må ligningsmyndighetene varsle skattyter når de er rimelig sikre på at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt.

Utvalget har vurdert om det bør lovfestes på hvilket tidspunkt under saksforberedelsen en skattyter skal varsles om at ligningsmyndighetene vurderer å ilegge ham tilleggsskatt. I en konkret sak vil det som regel være relativt klart når dette tidspunktet foreligger, men å tidfeste tidspunktet for utsendelse av varslet eksakt i lovteksten, synes vanskelig. Utvalget foreslår derfor at det lovfestes at ligningsmyndighetene plikter å sende skattyter

varsel før tilleggsskatt ilegges, uten at tidspunktet tidfestes nærmere.

Etter ligningsloven § 8–3 skal skattyter varsles før hans oppgaver fravikes eller settes til side. I praksis vil ligningskontoret normalt rette en konkret forespørsel om enkelte poster til skattyter, før det sender varsel om fravik. Likeledes skal skattyter varsles før ligningsmyndighetene tar ligningen opp til endring uten forutgående klage fra skattyter, jf. § 9–7. Utvalget har vurdert å foreslå at ligningsmyndighetene som hovedregel sender et eget varsel om tilleggsskatt i tillegg til varsel om avvik fra selvangivelsen eller endring av ligningen. Der opplysningssvikten er åpenbar, både med hensyn til faktum og jus, og det er klart at forholdet ikke vil anmeldes, kan det være mest hensiktsmessig å varsle om tilleggsskatt og endringssaken i samme brev. Videre kan det, når tilleggsskatt vurderes ilagt ved ordinær ligning, på grunn av den knappe tiden ligningsmyndighetene har til rådighet før ligningen skal være ferdig, være vanskelig å sende to varsler. Utvalget anbefaler derfor at ligningsmyndighetene i utgangspunktet varsler skattyter om tilleggsskatt i samme brev som varsel om endring eller avvik fra selvangivelsen. Forholdene vil imidlertid kunne ligge slik an at det er hensiktsmessig at skattyter varsles om illeggelse av tilleggsskatt i et eget varsel, etter at det er varslet om endring i ligningen.

#### 12.2.6.4 Frist for skattyter til å komme med tilsvaer

Etter EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav b skal skattyter få tilstrekkelig tid og mulighet til å forberede sitt forsvar. Dette innebærer at ligningsmyndighetene ikke kan sette så snevre frister for skattyters tilsvaer at skattyter ikke får kommentert varslet.

Varslet bør angi en minimumsfrist for skattyter for å komme med tilsvaer. Utvalget foreslår at denne fristen lovfestes til minimum 3 uker, jf. lovutkastet § 10–11.

#### 12.2.7 Retten til advokatbistand

Det følger av EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav c at en skattyter i enkelte tilfeller vil kunne ha krav på vederlagsfri bistand av advokat. Konvensjonen oppstiller imidlertid krav om at vedkommende ikke selv har tilstrekkelige midler til å dekke kostnadene, og at vederlagsfri bistand er påkrevet i rettferdighets interesse. Det sistnevnte vilkåret innebærer at det må foretas en konkret vurdering av hvor alvorlig anklagen er, hvor komplisert saken er og vedkommendes personlige forutsetninger.

Etter lov 13. juni 1980 nr. 35 om fri rettshjelp kan det søkes om fri rettshjelp både i og utenfor rettergang, jf. kapittel III om fritt rettsråd og kapittel IV om fri sakførsel. Det generelle vilkår for fri rettshjelp er at søkeren – i denne sammenheng skattyteren – fyller de økonomiske vilkår i § 8 jf. § 10. For saker av denne karakter er det generelle vilkår at det aktuelle problemet har så stor personlig og velferdsmessig betydning for søkeren at det er rimelig at det offentlige yter fri rettshjelp. Det vises til § 13 for fritt rettsråd og til § 17 for fri sakførsel ved domstolene. Det skal legges vekt på sakens art, søkerens mulighet til å vinne fram med sin sak og sakens eventuelle prinsipielle side. Paragraf 10 åpner for at inntekts- og formuesgrensene kan fravikes når særlige forhold gjøre det rimelig.

Det er fylkesmannen som for saker av denne karakter, avgjør søknader om fri rettshjelp. Fri rettshjelp i form av fritt rettsråd eller fri sakførsel omfatter blant annet hel eller delvis dekning av utgifter til advokat. Rettsgebyr og såkalte sideutgifter omfattes også. Utgiftsdekningen vil være begrenset til tilleggsskattesaken. Det vil imidlertid i praksis kunne være vanskelig å skille kostnader i tilleggsskattesaken fra kostnader påløpt i forbindelse med den øvrige ligningen. Utvalget antar at disse bestemmelsene i rettshjelploven på en tilstrekkelig måte ivaretar den rett til advokatbistand på det offentliges bekostning som følger av EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav c. I skattesaker har det imidlertid vært ført en meget restriktiv praksis med å innvilge søknader om fri rettshjelp. Det vises til Justisdepartementets rundskriv til rettshjelploven, Rundskriv G-73/96, om vilkårene for å få fri sakførsel. Det heter på side 71 at det føres en streng praksis når det gjelder bistand i skattesaker. Dette er begrunnet med at disse sakene regelmessig ikke har en slik velferdsmessig betydning at de fortjener støtte fra det offentlige, og dessuten at det er en vid adgang til administrativ overprøving. Etter utvalgets syn vil den praksis det her gis anvisning på, være for unyansert i forhold til skattyters rettigheter etter EMK artikkel 6 som siktet i en sak om tilleggsskatt. Det vises i denne sammenheng til avsnitt 9.6.3 om rettighetene etter EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav c hvor det gis uttrykk for at praktiseringen av reglene om fri rettshjelp må tilpasses konvensjonens krav. Utvalget vil tilføye at det ikke nødvendigvis er tale om noen omfattende utvidelse av adgangen til rettshjelp på det offentliges bekostning i saker som gjelder overprøving av en administrativt ilagt tilleggsskatt. Rettshjelploven er for tiden under revisjon, og utvalget anbefaler at de spørsmål som her er reist om fri rettshjelp i til-

leggsskattesaker, tas opp til vurdering i den sammenheng.

Utvalget vil for øvrig vise til at ligningskontorene, etter ligningsloven § 3-1, har en veiledningsplikt overfor skattyter. Utøves denne plikten aktivt i saker om tilleggsskatt, vil behovet for juridisk bistand være mindre i denne fasen av saksbehandlingen. Utvalget foreslår likevel at skattyter skal gjøres kjent med retten til å la seg bistå av advokat og om mulighetene til å søke fri rettshjelp i varsel om tilleggsskatt, jf. forslag til § 10-11. Det kan etter utvalgets syn være hensiktsmessig at skattyter gjøres kjent med at adgangen til fri rettshjelp er relativt begrenset, for eksempel ved kopi av lovteksten.

Dersom en skattyter som ikke er innvilget fri sakførsel, anlegger søksmål, påløper et rettsgebyr. Overprøving av administrative sanksjoner er i utgangspunktet ikke unntatt fra gebyr etter rettsgebyrloven § 10. Rettsgebyret for en sivil sak av en dags varighet utgjør for tiden 3 500 kroner for tingretten. Utvalget kan ikke se at gebyret er av en slik størrelsesorden at det kommer i konflikt med skattyters muligheter til å få prøvet sanksjonen.

### 12.2.8 Konsekvenser av at skattyter ikke har fåt de rettigheter han har krav på

Når det er konstatert en krenkelse av EMK artikkel 6, har skattyter krav på et effektivt rettsmiddel, jf. artikkel 13 som bestemmer at:

«Enhver hvis rettigheter og friheter fastlagt i denne konvensjon blir krenket, skal ha en effektiv prøvningsrett ved en nasjonal myndighet uansett om krenkelsen er begått av personer som handler i offisiell egenskap.»

Artikkel 13 regulerer ikke direkte de internrettslige virkninger av en krenkelse, men setter krav til nasjonal håndheving av slike rettigheter og friheter som konvensjonen gir. Dette skal i utgangspunktet de nasjonale myndigheter, herunder domstolene, ta stilling til. Hvis påstand om krenkelse av EMK ikke bringes inn for retten, må ligningsmyndighetene selv ta stilling til om det foreligger en krenkelse av konvensjonen, og hvilken følge overtredelsen i så fall skal få for tilleggsskatten.

Som omtalt i avsnitt 9.4.1 vil skattyter miste sin status som offer i forhold til EMK artikkel 34 når nasjonale myndigheter erkjenner at saksbehandlingen har vært for lang og av denne grunn gir en målbar reduksjon i sanksjonen. Skattyter vil da ikke ha klagerett til EMD fordi krenkelsen er reparert på nasjonalt plan. Nasjonale myndigheter vil ha en skjønnsmargin når det gjelder hvor omfat-

tende kompensasjon som skal gis, og EMD vil neppe føre inngående kontroll med dette.

Hvilket rettsmiddel som i det enkelte tilfelle av konvensjonsbrudd vil være effektivt, vil kunne variere, og konvensjonen gir liten veiledning her. Etter utvalgets oppfatning er det ikke mulig å angi dette uttømmende. Hva som i det enkelte tilfelle er en tilstrekkelig oppreisning, vil måtte avgjøres konkret. Det vises til *plenumsdom 2000* hvor Høyesterett blant annet uttaler følgende:

«Når en krenkelse er endelig konstatert, kan dette medføre gjenopptakelse av straffesak etter straffeprosessloven § 391 nr. 2, nedsettelse av straff ved pådømmelse av straffbare handlinger, jf. Rt. 1996 side 173, hel eller delvis underkjennelse av et forvaltningsvedtak, erstatning eller oppreisning fra det offentlige eller en kombinasjon av slike rettsvirkninger.»

I saker om tilleggsskatt vil avgjørelser i strid med forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i P 7-4 nr. 1 få absolutte følger ved at enten et etterfølgende vedtak om tilleggsskatt må oppheves i sin helhet, eller ved at straffesaken avvises eller gjenopptas der den kommer sist i tid. En slik problemstilling kan fortsatt tenkes å komme på spissen dersom det ikke etableres gode samarbeidsrutiner mellom ligningsmyndighetene og påtalemyndigheten på dette området. Hvorvidt det er påtalemyndigheten eller ligningsmyndighetene som er rette vedkommende for et krav om effektivt rettsmiddel, vil bero på hvilken sanksjon som kommer sist i tid, da det er denne som må anses som en krenkelse av forbudet mot gjentatt straffeforfølgning. Er den sist ilagte sanksjonen tilleggsskatt, må det foretas endringer i skattyters ligning ved at tilleggsskatten frafalles.

To av plenumsavgjørelsene fra 2002 omhandlet denne problemstillingen. I den ene saken frafalt Høyesterett ilagt tilleggsskatt fordi skattyter var straffedømt for samme skatteunndragelse. Frafalelse av tilleggsskatten i sin helhet må også bli konsekvensen der skattyter er ilagt tilleggsskatt etter sin død. Tilsvarende må gjelde der et vedtak om tilleggsskatt i det vesentlige er basert på opplysninger innhentet i strid med skattyters taushetsrett.

Av mer relativ art kan følgen bli der krenkelsen gjelder skattyters rett etter EMK artikkel 6 nr. 1 til å få et vedtak om tilleggsskatt endelig avgjort innen rimelig tid. I *plenumsdom 2000* fastslo Høyesterett at 11 års behandlingstid fram til den endelige avgjørelse i Høyesterett, var et så klart brudd på artikkel 6 at den ilagte tilleggsskatt på 60 prosent i sin helhet ble frafalt. For det andre inntektsåret retten behandlet, var det gått nesten 8 år. Etter en

konkret vurdering av skattyters, ligningsmyndighetenes og domstolenes forhold i saken uttalte førstvoterende med tilslutning av de øvrige dommere:

«Også for 1988 har behandlingstiden vært for lang, men hensett til grovheten av As skatteunndragelse finner jeg at en nedsettelse til en halvpart vil være en tilstrekkelig kompensasjon.»

I visse tilfeller kan det være tilstrekkelig effektiv prøving at domstolen konstaterer at det er skjedd en krenkelse, uten at det gis en økonomisk oppreisning.

Utvalget antar at kravene rettet mot ligningsmyndighetene ved påstand om krenkelse av EMK, først og fremst vil gjelde hel eller delvis frafallelse av tilleggsskatten. Det kan likevel ikke ses bort fra at det kan bli reist krav om erstatning eller oppreisning i forbindelse med eventuelle krenkelser. Etter utvalgets oppfatning vil en krenkelse av rettighetskatalogen i EMK artikkel 6 nr. 3 normalt kunne gjenopprettes ved at det gis en målbar nedsettelse av tilleggsskatten. Dersom ligningsmyndighetene i slike tilfeller vurderer virkningen av saksbehandlingsfeilen i medhold av § 3–11, og ved eventuell ugyldighet reparerer feilen ved for eksempel å behandle tilleggsskattesaken på nytt for samme myndighet, vil dette i seg selv være tilstrekkelig for å oppfylle kravene i EMK artikkel 13. Dette kan være aktuelt der ligningsmyndighetene ikke har sendt varsel om ileggelse av tilleggsskatt, eventuelt hvis varslet ikke har det innhold som er foreslått i ny § 10–11 nr. 1. Krav om erstatning for økonomisk tap må vurderes etter skadeserstatningslovens regler.

Anførsler om krenkelse av EMK kan bli reist på ulike stadier i saken, enten i forbindelse med varsel om ileggelse av tilleggsskatt, under selve endrings- eller klagebehandlingen eller for domstolene. Ligningsmyndighetene er uansett forpliktet til å påse at konvensjonen ikke krenkes, og må selv ta stilling til følgen av en eventuell krenkelse så lenge saken ikke er brakt inn for domstolene. Det er derfor viktig å sikre en ensartet praktisering, særlig inntil eventuell domstolspraksis foreligger på området. Som gjennomgangen ovenfor viser, vil vurderingen av konsekvensene av en krenkelse være nært knyttet til selve saksforholdet i den konkrete saken. Etter utvalgets oppfatning vil det derfor ikke være mulig å lovfeste konsekvensene av en krenkelse av konvensjonen. Det må derfor på annen måte sikres at slike krav behandles likt. For å sikre en ensartet praksis i forhold til slike krav i dag, er det i Skd. nr. 9/01 gitt retningslinjer om at

slike krav skal forelegges Skattedirektoratet. Etter utvalgets oppfatning må slik sentralisert behandling av påstander om krenkelser av EMK fortsatt skje, inntil det har etablert seg en praksis på området.

## 12.3 Administrativ behandling av tilleggsskatten

### 12.3.1 Innledning

I dag ilegger ligningskontoret tilleggsskatt ved ordinær ligning, mens ligningsnemnda ilegger tilleggsskatt i endringssaker. I praksis er det lagt til grunn at ligningskontoret kan frafalle tilleggsskatt som ligningskontoret har ilagt så lenge tilleggsskatten frafalles i sin helhet. Sak om tilleggsskatt skal alltid avgjøres ved skriftlig vedtak, jf. § 3–11.

Tilleggsskatt fastsettes vanligvis samtidig med utligningen av den skatt som tilleggsskatten skal beregnes av, men den kan også fastsettes ved en senere særskilt fastsetting, jf. § 10–2 nr. 6. Det faktiske grunnlaget for avgjørelsene vil være det samme, og det er samme organ som fatter vedtak om både tilleggsskatten og den øvrige ligningen. Som hovedregel fastsettes dette i samme vedtak, med mindre det bare er tilleggsskatten som påklages. Det er vanligvis samme saksbehandler som behandler tilleggsskattespørsmålet og den øvrige ligningen, uansett om dette skjer i ligningskontorets navn eller som saksforbereder for nemndene. Før tilleggsskatt fastsettes skal skattyter varsles med en passende frist til å uttale seg, jf. § 10–2 nr. 5. Skattyter er derfor som regel siktet etter EMK artikkel 6 allerede under ordinær ligningsbehandling eller under førsteinstansbehandling i endringssaken.

Ved utformingen av en sanksjonsmodell i et masseforvaltningssystem står hensynet til enkelhet og effektivitet sentralt. I utvalgets forslag til fremtidig sanksjonsmodell vil de fleste sanksjoner mot brudd på opplysningsplikten bli ilagt administrativt av ligningsmyndighetene. Det antas at kun et mindre antall av lovovertredsene vil bli forfulgt strafferettslig av politi og påtalemyndighet.

Fram til Høyesteretts plenumsavgjørelser av 3. mai 2002 ble ordinær tilleggsskatt ikke ansett som straff etter EMK. Ved saksbehandlingen ble ligningslovens bestemmelser fulgt både for tilleggsskatten og den øvrige ligningen. Når tilleggsskatt nå anses som straff etter EMK må saksbehandlingen for tilleggsskattesakens vedkommende tilfredsstillende de krav som følger av konvensjonen. Dette vil etter utvalgets oppfatning komplisere saksbehandlingen, jf. drøftelsene ovenfor i

avsnittene 12.1 og 12.2. Utvalget har derfor vurdert om det vil være en bedre løsning om tilleggsskatten fastsettes av et annet organ enn det som treffer vedtak om den øvrige ligningen. Videre har utvalget vurdert om det er forhold som tilsier at tilleggsskatt alltid bør fastsettes i et eget vedtak, eller om dagens ordning som beskrevet ovenfor, bør videreføres.

### 12.3.2 Hvilket organ skal ha vedtakskompetanse i tilleggsskattesaken?

Utvalget har vurdert om vedtakskompetansen i tilleggsskattesaker bør følge de ordinære reglene om avgjørelsesmyndighet under ligningen og om vedtaksmyndighet i endringssaker, jf. §§ 8–4 og 9–8, eller om kompetansen bør legges til et annet organ og eventuelt andre klageinstanser innen ligningsforvaltningen.

En mulighet er å overføre vedtakskompetansen i første instans til fylkesskattekontorene. Fordelen ved å legge vedtakskompetansen til fylkesskattekontorene er at det er langt færre fylkesskattekontorer enn det er ligningskontorer. Fylkesskattekontorene får dermed flere saker til behandling, og saksbehandlerne opparbeider seg raskt kompetanse i denne type saker. Det er også mulig at en mer sentralisert behandling gjør det lettere å unngå at skattyterne forskjellsbehandles.

Etter utvalgets oppfatning kan dette også oppnås ved en videreføring av dagens ordning. Det vises i denne sammenheng til den nylig gjennomførte omorganiseringen av ligningsforvaltningen med en reduksjon av antall ligningskontorer. Dessuten må det legges til grunn at de fleste tilleggsskattesakene vil være relativt enkle, men med glidende overganger til de prinsipielle og/eller kompliserte sakene.

Uansett hvor vedtakskompetansen i tilleggsskattespørsmålet plasseres, vil saksbehandleren ikke være alene om å ta stilling til kompliserte og prinsipielle problemstillinger på området. I tillegg til den kompetanseoppbygging som må gjennomføres på hvert ligningskontor, vil også overordnede organer bistå i avgjørelsen av konkrete saker ved behov. Dessuten må det gis generelle retningslinjer for å sikre likebehandling.

Etter utvalgets vurdering vil det være mer ressurskrevende å legge vedtakskompetansen i tilleggsskattesaken i første instans til fylkesskattekontorene, da dette medfører at også saksbehandlerne ved fylkesskattekontoret må ta stilling til den øvrige ligningen som er grunnlaget for tilleggsskatten. I tillegg må en rekke praktiske og rettslige

problemstillinger løses. Det må for eksempel tas stilling til når saken skal oversendes fra ligningskontoret til fylkesskattekontoret, og hvor grundig ligningskontoret eventuelt skal forberede tilleggsskattesaken før oversendelse. Et annet spørsmål er om ligningskontoret skal varsle skattyter om at det kan bli aktuelt å ilegge ham tilleggsskatt før saken oversendes til fylkesskattekontoret, og om skattyter allerede på dette tidspunktet må anses som siktet etter EMK artikkel 6.

I dag utgjør tilleggsskatten en del av ligningen og følger klagereglene i ligningsloven kapittel 9. Etter utvalgets oppfatning må tilleggsskatten i et fremtidig system fortsatt kunne påklages administrativt i samme utstrekning som den øvrige ligningen. Dagens regler vil imidlertid ikke være anvendelige dersom tilleggsskatten skal ilegges av fylkesskattekontoret i første instans. Dette vil nødvendigvis gjøre en endring av klagereglene og eventuelt oppretting av nye klageorganer.

Et vanskelig og viktig spørsmål er når fylkesskattekontoret skal starte behandlingen av tilleggsskattesaken og eventuelt treffe vedtak. Vurderingen av dette spørsmålet må ses i sammenheng med behandlingen av ligningen for øvrig.

Dersom fylkesskattekontoret skal starte behandlingen av tilleggsskattesaken før den øvrige ligningen er avsluttet gjennom et endelig ligningsvedtak eller en rettskraftig rettsavgjørelse, kan en få to saker som løper parallelt, enten administrativt eller for domstolene. Etter utvalgets oppfatning vil en slik ordning være uheldig. Det er etter utvalgets syn viktig at tilleggsskattesaken og ligningen for øvrig vurderes i sammenheng ved den administrative behandlingen. Dette vanskeliggjøres ved en slik parallell behandling, og kan føre til ulikt resultat i de forskjellige instanser. Riktignok kan tilleggsskatten og den øvrige ligningen forenes til felles behandling og avgjørelse hvis skattyter bringer begge sakene inn for domstolen, jf. tvistemålsloven § 98. Selv om vilkårene for øvrig er oppfylt, er det opp til rettens skjønn hvorvidt sakene skal undergis felles behandling eller ikke. Dessuten må domstolene forholde seg til at det er ulike regler for fremleggelse av nye bevis for tilleggsskatten og den øvrige ligningen, noe som ikke gjelder ved den administrative behandlingen.

Dersom den øvrige ligningen skal være endelig avsluttet før tilleggsskattesaken starter, vil en unngå en slik parallell behandling og de uheldige konsekvensene det kan innebære. En mulig løsning er at fylkesskattekontoret legger ligningen uprøvet til grunn for tilleggsskattespørsmålet. Etter EMK artikkel 6 skal imidlertid den som er straffesiktet kunne bringe saken inn for en domstol

som skal kunne prøve saken i sin helhet. Dette innebærer at domstolene i en sak om tilleggsskatt selv må ta stilling til spørsmålene uten å være begrenset i adgangen til å vektlegge nye bevis eller overprøve skjønsmessige fastsettelse. Etter utvalgets oppfatning vil det således være i strid med EMK artikkel 6 dersom en rettskraftig rettsavgjørelse i ligningssaken skal legges opprøvet til grunn i en senere rettssak om tilleggsskatt. Det vil derfor heller ikke være en løsning at ligningen legges opprøvet til grunn for tilleggsskattespørsmålet ved den administrative behandlingen.

På bakgrunn av ovennevnte drøftelser vil det etter utvalgets vurdering ikke være en bedre løsning å legge vedtakskompetansen til fylkesskattekontorene enn å beholde dagens ordning. Utvalget foreslår derfor ingen endringer i ligningsloven §§ 8-4 og 9-8.

### **12.3.3 Er det behov for at tilleggsskatten fastsettes særskilt i et eget vedtak?**

Som nevnt kan tilleggsskatt i dag fastsettes samtidig med utligningen av den skatt som den skal beregnes av eller ved en senere særskilt fastsettelse, jf. § 10-2 nr. 6. Vanligvis fastsettes tilleggsskatten i samme vedtak som den skatten den skal beregnes av, noe som både er effektivt og enkelt.

Dagens tilleggsskattesystem er ikke basert på at tilleggsskatt er straff etter EMK og er således ikke tilpasset de prosessuelle rettssikkerhetsgarantiene som EMK artikkel 6 gir skattyter i tilleggsskattesaken. Disse rettighetene kan også ha en viss smitteeffekt på den øvrige ligningen, noe som kompliserer ligningsmyndighetenes gjennomføring av denne. For eksempel vil skattyter fra det tidspunktet han er siktet i konvensjonens for-

stand, ha rett til å forholde seg taus i endringssaken i sin helhet med mindre det er utelukket at de opplysningene det bes om kan utgjøre grunnlag for ileggelse av tilleggsskatt.

En av ligningsforvaltningens hovedoppgaver er å fastsette skatter og avgifter riktig og til rett tid. Utførelsen av denne oppgaven må etter utvalgets syn i minst mulig grad vanskeliggjøres av de rettsikkerhetsgarantiene som skal beskytte skattyter i tilleggsskattesaken. Utvalget har derfor vurdert om både hensynet til skattyters rettsikkerhet og hensynet til en effektiv gjennomføring av ligningen best ivaretas dersom tilleggsskatten og den øvrige ligningen avgjøres i hvert sitt vedtak.

Utvalget stiller seg tvilende til om de smittevirkningene som rettighetene etter EMK kan få på den øvrige ligningen, blir mindre ved at det treffes to vedtak. Dette gjelder uansett om disse treffes samtidig eller om tilleggsskatten fastsettes i et etterfølgende vedtak. Skattyters opplysningsplikt vil neppe kunne håndheves i større grad i forhold til den øvrige ligningen så lenge skattyter er varslet om ileggelse av tilleggsskatt og begge vedtakene treffes av samme organ. Dette kan heller ikke unngås ved at ligningsmyndighetene avventer varsel. Som det fremgår foran kan skattyter være så berørt at rettighetene etter EMK artikkel 6 må ivaretas selv om varsel om tilleggsskatt ikke er sendt. Dessuten må det antas at de problemene som en eventuell smittevirkning kan medføre, bare vil komme på spissen i et fåtall saker under den administrative behandlingen. Dette må veies opp mot det merarbeid ligningsmyndighetene vil påføres hvis tilleggsskatten skal fastsettes i et eget vedtak.

Utvalget kan ikke se spesielle fordeler ved å foreslå at tilleggsskatten skal behandles i et eget vedtak, og foreslår derfor at gjeldende § 10-2 nr. 6 videreføres.

## Kapittel 13

# Domstolsprøving

### 13.1 Innledning

Ved domstolsbehandlingen av skattesaker gjelder som hovedregel de alminnelige regler om domstolsprøving av forvaltningsvedtak. Et viktig prinsipp er at domstolene ikke skal opptre som ligningsorgan, men kun prøve gyldigheten av ligningsvedtakene. Dette medfører begrensninger i domstolenes adgang til å prøve ligningsmyndighetenes skjønn, og også visse begrensninger i skattyters adgang til å legge fram nye faktiske opplysninger og bevis for domstolene. Ved domstolsprøving av et ligningsvedtak står skattyter ikke fritt i å legge fram nye bevis for retten om forhold han hadde oppfordring til å legge fram under ligningsbehandlingen. Disse reglene begrenser mulighetene til å få underkjent et ligningsvedtak på grunnlag av opplysninger som først fremlegges for domstolene.

Domstolene kan prøve ligningsmyndighetenes rettsanvendelse i sin helhet. Dette gjelder selv om avgjørelsen er skjønnsmessig, så lenge det dreier seg om et rettsanvendelsesskjønn. Som i den øvrige forvaltningsretten, er domstolenes adgang til å overprøve det såkalte frie, eller diskresjonære, forvaltningskjønnet begrenset. Ved domstolsbehandlingen av skattesaker kan retten også prøve alle sider av saksbehandlingen. Finner retten at det er begått en saksbehandlingsfeil, er et ligningsvedtak likevel gyldig dersom det er grunn til å regne med at feilen ikke kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold. Domstolene har også full prøvesrett over faktum, men heller ikke enhver feil i faktum vil lede til ugyldighet. For at feil i faktum skal føre til ugyldighet må det være grunn til å anta at feilen kan ha hatt betydning for ligningsvedtakets innhold.

Vedtak om ligning og vedtak om tilleggsskatt blir prøvd i samme sak. Etter EMK artikkel 6 nr. 1 har enhver som er siktet i konvensjonens forstand, rett til en rettfærdig rettergang. Saker om borgernes skatteforpliktelser faller utenfor anvendelsesområdet for EMK artikkel 6, jf. avsnitt 9.2.2. Begrunnelsen er at slike saker ikke er ansett å gjelde borgerlige rettigheter og plikter etter artikkel 6. For tilleggsskatt stiller dette seg annerledes.

Tilleggsskatt er å anse som straff i konvensjonens forstand. Det innebærer at begrensningene i adgangen til å fremkomme med nye opplysninger og fremlegge nye bevis, ikke gjelder ved en rettslig prøving av tilleggsskatten. I *plenumsavgjørelse 2/2002* uttales det at en utvidet rett til bevisførsel for tilleggsskatten ikke fører til en tilsvarende rett for prøvingen av ligningen, og at interne norske rettsregler her vil være avgjørende. Utvalget drøfter nedenfor om det er ønskelig å videreføre en regel som innebærer at domstolene i samme sak kan komme til å legge forskjellig faktum til grunn for henholdsvis ligning og tilleggsskatt.

### 13.2 Skattyters adgang til å fremlegge nye opplysninger og bevis for domstolene

Høyesterett har i flere avgjørelser behandlet spørsmålet om opplysninger og bevis som ikke har vært fremlagt under den forvaltningsmessige behandlingen av en skattesak, skal settes ut av betraktning når de fremlegges i en etterfølgende retts sak om ligningen. I Rt. 1995 side 1768 som gjaldt gyldigheten av et etterberegningsvedtak om merverdiavgift, uttaler Høyesterett at myndighetene i avgiftsforvaltningen – på samme måte som i ligningsforvaltningen – må kunne basere sine avgjørelser på de opplysninger som fremgår av den avgiftspliktiges oppgaver og opplysninger ellers. Den avgiftspliktige må bære risikoen for et feilaktig faktum dersom han ikke gir opplysninger han er pliktig til å gi eller har en oppfordring til å komme med. Høyesterett viser i denne sammenheng til at et avgiftsvedtak kan påklages, og at den avgiftspliktige i klageomgangen kan komme med innsigelser mot det faktum som er lagt til grunn og i tillegg fremkomme med nye opplysninger og nye bevis.

I Rt. 2001 side 1265 (*Agip*) viser Høyesterett til uttalelsene i blant annet ovennevnte dom, og uttaler i tillegg:

«Det vil alltid være en større eller mindre risiko for at fradag nektes ved ligningen. Dette gir den skattepliktige en sterkere eller svakere

oppfordring til å underbygge sin fradragspåstand med nærmere opplysninger og beviser. Når en ligning påklages, har den skattepliktige en tilsvarende oppfordring – som kan være forsterket i klageomgangen – til å underbygge klagen med nærmere opplysninger og beviser. Oppfordringen vil kunne være direkte uttalt, jf. nedenfor, eller den vil følge av omstendighetene. Følges ikke oppfordringen kan den skattepliktige som utgangspunkt ikke i et etterfølgende søksmål vinne frem med påstand om at den avgjørelse som er truffet er ugyldig, når ugyldighetspåstanden bygger på opplysninger og beviser som fremlegges først i søksmålet.»

Og Høyesterett uttaler videre:

«Men ikke enhver oppfordring av de nevnte slag kan tillegges betydning for domstolsprøvelsen. Betydningen må også bero på hva oppfordringen går på. Det er i første rekke oppfordringer til å fremlegge opplysninger vedrørende den skattepliktiges konkrete poster og til å fremlegge konkrete beviser vedrørende disse, som kan begrense domstolsprøvelsen.»

I *plenumsavgjørelse 2/2002* uttaler Høyesterett at det ved vurderingen av hva som er en oppfordring, må legges vekt på hvilke krav det var rimelig å stille til skattyter på det aktuelle tidspunktet. I denne avveiningen må det ifølge Høyesterett trekkes inn om skattyter kan klandres for ikke å ha kommet med opplysningene tidligere. Det må også kunne tas hensyn til at skattyter ikke, for å være på den sikre siden, skal måtte legge fram materiale som det er lite sannsynlig vil være av interesse for saken. I denne avgjørelsen er det slått fast at de begrensninger som gjelder for adgangen til å fremkomme med nye opplysninger eller fremlegge nye bevis, ikke gjelder ved domstolenes prøving av den delen av skattesaken som gjelder tilleggsskatt. I forhold til tilleggsskatten kan skattyter fremlegge nye bevis for domstolene. Flertallet uttalte, som nevnt foran, at denne utvidede bevisføringsadgangen ikke smittet over på prøvingen av ligningen og viste til at domstolene også i andre saker vil måtte prøve et faktum etter ulike rettsregler i samme eller forskjellige saker.

### 13.3 Domstolenes adgang til å overprøve forvaltningens frie skjønn

Som i den øvrige forvaltningsretten er det også i skattesaker begrensninger i domstolenes adgang til å prøve forvaltningens frie skjønn, jf. foran. Domstolene kan – i tillegg til saksbehandlingen – kun

prøve om det foreligger myndighetsmisbruk i form av usaklig forskjellsbehandling, om det ved skjønnsutøvelsen er tatt utenforliggende hensyn eller om vedtaket er vilkårlig eller åpenbart urimelig.

Etter ligningsloven § 8-2 kan ligningsmyndighetene sette skattyters oppgaver til side og fastsette grunnlaget for ligningen ved skjønn når de finner at oppgavene ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på. Ved domstolenes overprøving av skjønnsligningen, kan retten kun prøve om skjønnnet er vilkårlig eller åpenbart urimelig, jf. Rt. 1994 side 260. Også utenfor de rene skjønnsligninger kan innslaget av skjønn være så stort at det er antatt at domstolene ikke har full kompetanse til å prøve alle sider ved ligningsavgjørelsen. Et eksempel er verdsettelsesskjønn hvor domstolene i skattesaken i begrenset utstrekning overprøver det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd.

Tilleggsskatt er å anse som straff etter EMK artikkel 6. Det innebærer at domstolene må kunne prøve det faktiske grunnlaget som straffesiktelsen – i denne sammenheng tilleggsskatten – bygger på. I forhold til ilagt tilleggsskatt må domstolene følge kunne overprøve den del av skjønnsutøvelsen som har betydning for hvilket faktum vedtaket bygger på.

### 13.4 Utvalgets vurderinger og forslag

Tilleggsskatten og den øvrige ligningen blir prøvd for domstolene i samme sak. Når skattyter har anledning til å fremkomme med nye opplysninger og fremlegge nye bevis med virkning for tilleggsskatten, kan det føre til at domstolene legger forskjellig faktum til grunn for selve ligningen og tilleggsskatten. Som påpekt i *plenumsavgjørelse 2/2002* er det også forskjellige bevisregler på andre rettsområder, noe som innebærer at domstolene prøver et faktum etter ulike rettsregler i samme sak. Det er for eksempel tilfelle i straffesaker hvor fornærmede eller andre fremmer krav om erstatning eller oppreisning. Domstolene legger i slike saker til grunn ulike krav til bevisets styrke for straffespørsmålet og kravet om erstatning eller oppreisning.

Etter utvalgets syn kan det reises innvendinger mot slike regler om ulik adgang til bevisføring som kan ha den konsekvens at domstolene i samme sak legger forskjellig faktum til grunn for henholdsvis tilleggsskatten og den øvrige ligningen. Utvalget vil likevel ikke foreslå noen endring av reglene om avskjæring av nye opplysninger og nye bevis i for-

hold til den øvrige ligningen. En utvidet rett for skattyter til å fremlegge nye opplysninger med virkning for ligningen, vil kunne føre til en uthuling av opplysningsplikten etter ligningsloven. En ubegrenset adgang til å legge fram nye opplysninger med konsekvenser for ligningen, vil dessuten kunne føre til at domstolene langt på vei blir en overligningsinstans. I dette perspektiv er det utvalgets vurdering at den begrensede adgang for skattyter til å fremkomme med nye opplysninger i forhold til den øvrige ligningen, bør videreføres. Her til kommer at det vil være klart uheldig om skattytere som er ilagt tilleggsskatt, skal ha en større adgang til å fremlegge nye opplysninger for domstolene enn skattytere som ikke er ilagt tilleggsskatt. På et masseforvaltningsområde som ligningsforvaltningen er, vil en slik rettstilstand lett kunne oppfattes som urettferdig.

Utvalget antar at skattytere flest vil være interessert i å fremlegge alle relevante opplysninger for ligningsmyndighetene. Det vil være i skattyters interesse at saken blir korrekt avgjort så tidlig som mulig og at klagebehandling og en eventuell rettslig behandling unngås. Dessuten vil fristene for endring av ligningen utvides til ti år dersom skatt-

tyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og skattyter skal ilegges tilleggsskatt når han uaktsomt har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Det kan likevel ikke utelukkes at en del skattytere vil finne det hensiktsmessig å avvente saksbehandlingen i ligningsforvaltningen før de fremlegger enkelte opplysninger. Det kan også være andre grunner til at opplysninger først fremlegges under en domstolsbehandling av ligningen. Det er således påregnelig at skattyter i en del skattesaker vil komme med nye opplysninger. Selv om det ikke er noen ideell rettstilstand, er utvalgets konklusjon at disse ikke bør kunne legges til grunn ved prøvingen av selve ligningen i større utstrekning enn i dag.

De samme hensyn gjør seg etter utvalgets syn gjeldende for spørsmålet om det bør åpnes for at domstolene bør kunne prøve alle sider ved skjønnsmessige fastsettelse når domstolene har full prøvingsrett i forhold til en ilagt tilleggsskatt. Hensynet til at domstolene ikke skal fungere som en overordnet ligningsinstans tilsier med styrke at domstolenes begrensede prøvingskompetanse videreføres i slike tilfeller.

## Kapittel 14

# Tilleggsskatt og straff

### 14.1 Vilkår for straff

Den som gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstår eller bør forstå at dette kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler, kan straffes for skattesvik etter ligningsloven § 12–1 nr. 1 bokstav a. I avsnitt 4.7.6 er det redegjort nærmere for innholdet i de subjektive og objektive vilkårene for straff etter denne bestemmelsen.

Utvalget har vurdert om det er grunn til å foreslå endringer i denne bestemmelsen. Det er enighet i utvalget om at det ikke bør gjøres endringer i de subjektive vilkår for straff. Et mindretall mener at bestemmelsen bør endres slik at det ikke skal være et vilkår for straff at den skattemessige løsning må være påvirket av opplysningssvikten. Flertallet, alle med unntak av medlemmet Morten Eriksen, mener at de objektive vilkår for straff etter denne bestemmelsen, herunder vilkåret om at de uriktige eller ufullstendige opplysninger kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler, bør videreføres. Kravet om at opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skatte- eller avgiftsmessige fordeler for skattyter, innebærer – på samme måte som for tilleggsskatt – et krav om årsakssammenheng. Formålet med ligningslovens regler om opplysningsplikt er at skattyter skal gi alle de opplysninger som er nødvendige for at ligningsmyndighetene skal kunne foreta en korrekt ligning. Flertallet kan ikke se at det er noen tungtveiende hensyn som tilsier at det er behov for å straffe en skattyter som har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger dersom opplysningene ikke har eller kunne hatt betydning for ligningsresultatet. Det gjelder enten opplysningssvikten går i skattyters favør eller ufavør, og også om skattyter forsettlig gir feilaktige opplysninger som han ut fra sin oppfatning av skattereglene tror vil føre til lavere skatt, men som ut fra en korrekt rettsoppfatning viser seg å være uten betydning. Flertallet finner i denne sammenheng grunn til å tilføye at spørsmålet om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, er et spørsmål om objektive straffbarhetsvilkår er oppfylt. Det samme gjelder for vilkåret om at disse har ført til eller kunne ha ført til skatte- eller avgifts-

messige fordeler. Dersom de objektive straffbarhetsvilkårene er oppfylt, kan skattyter straffes dersom han har handlet grovt uaktsomt eller forsettlig.

Etter flertallets syn bør kriteriet uriktige eller ufullstendige opplysninger fortsatt ha det samme innhold i tilleggsskattebestemmelsen og straffebestemmelsen. Beviskravene kan imidlertid være forskjellige, slik at skattyter etter omstendighetene ikke vil kunne straffes selv om det ville vært adgang til å ilegge tilleggsskatt for forholdet, eller at han bare kan straffes for skattesvik for et mindre beløp. Dette vil være en konsekvens av de generelle strafferettslige beviskrav. De bevisproblemer som kan oppstå i tilknytning til konsekvensvilkåret, er ikke vesensforskjellig fra andre vilkår som er knyttet til konsekvenser av straffbare handlinger. Etter flertallets syn bør det først og fremst være overordnede hensyn som styrer hvilke handlinger som skal være straffesanksjonert, og flertallet kan ikke se at det er behov for å straffesanksjonere svikt i opplysningsplikten som ikke har noen betydning for det ligningsmessige resultat.

Mindretallet, utvalgets medlem Morten Eriksen, deler ikke flertallets syn og bemerker:

Spørsmålet er om det er straffbart å gi ligningsmyndighetene forsettlig eller grovt uaktsomt uriktige eller ufullstendige opplysninger, dersom det endelige skattemessige resultat faktisk *ikke* påvirkes av informasjonssvikten.

Dette medlemmet deler ikke flertallets oppfatning av gjeldende rett, som må anses usikker. Under enhver omstendighet bør spørsmålet vurderes og avklares i forbindelse med nærværende lovrevisjon. Etter mindretallets syn viser all erfaring fra saker om skattesvik at bevisproblemene og sakens omfang øker betydelig hvis innholdet i materiell skatterett gjøres til en del av straffesaken. Hensikten med å knytte straffansvaret til opplysningssvikten, og ikke til et spørsmål om riktig forståelse av materiell skatterett (skattelovgivningen er som kjent ikke straffesanksjonert), vil da bortfalle. Dette er etter mindretallets syn uheldig og unødvendig.

Spørsmålet de lege lata, om straffesanksjonen for brudd på opplysningsplikten også gjelder i

disse tilfeller, må avgjøres ved tolkning av uttrykket «*kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler*».

Etter ordlyden er det tilstrekkelig at opplysningssvikten kan medføre en *mulighet for* å oppnå skattemessige fordeler, jf. uttrykket «*kan føre til*». Det kreves ikke at opplysningssvikten vil få betydning for selve resultatet av ligningen. Det er intet i selve teksten som tilsier at bestemmelsen på dette punkt må tolkes innskrenkende. Dersom meningen var å legge inn endelig skatteutfall som et avgjørende kriterium for straffbarheten, burde både lovteknikken og ordlyden vært en annen. Slik bestemmelsen er formulert er det nok at opplysningssvikten har relevans for skattespørsmålet. I lovteksten er det ikke oppstilt noe vesentlighetskrav e.l. som skjerper kravet til opplysningssviktens betydning.

Denne forståelse harmonerer også best med straffetrusselens formål, som er å sikre at skattyter gir korrekte og fullstendige opplysninger om faktiske og privatrettslige forhold, samt om mottatte trygdeytelser. De øvrige bestemmelsene i ligningsloven § 12–1, inneholder heller ikke noe krav om at det ligningsmessige sluttresultat må påvirkes av opplysningssvikten, jf. ligningsloven § 12–1 nr. 1 bokstavene b-d. Det er opplysningssvikten i seg selv som rammes, uavhengig av mulige ligningsmessige følger.

*Forarbeidene* løser ikke spørsmålet. I Ot.prp. nr. 21 (1991–92) side 41, heter det om forståelsen av uttrykket *kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler*:

«Det vil si at overtredelsen muliggjorde en skatte- eller avgiftsbesparelse. Det kreves ikke at besparelsen faktisk ble oppnådd, f.eks. fordi overtredelsen ble avslørt før ligning».

Uttrykket «*muliggjorde*» tilsier at en mulig skattefordel er tilstrekkelig, selv om eksemplet som brukes gjelder en annen situasjon (oppdagelsestilfellet).

*Rettspraksis* gir heller ikke noen klar løsning. I Rt. 1999 side 223, på side 239, har mindretallet (obiter) noen uttalelser om det objektive innhold i kravet «*kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler*». I annenvoterendes votum heter det:

«Etter min mening må denne bestemmelse både før og etter lovendringen ... (10. april 1992) ... forstås slik at det er et vilkår for straff at det er gitt uriktige eller mangelfulle opplysninger om forhold som er relevante ut fra en riktig forståelse av skatteloven. Denne tolkingen støttes av tungtveiende reelle hensyn. Jeg kan vanskelig se at staten skulle ha noen legitim interesse i – under trussel om straff – å

fremtvinge opplysninger som ikke er nødvendige for å gjennomføre en materielt riktig ligning.»

I premissene benyttes både uttrykkene *relevant* og *nødvendig*, noe som skaper usikkerhet. Det er noe uklart om opplysningssvikten må være nødvendig – i betydningen *avgjørende* for det skatterettslige resultat, eller om det er nok at den bare er relevant. Etter dette medlemmets oppfatning kan uttalelsen ikke oppfattes slik at opplysningssvikten må være *avgjørende*, selv om dette var tilfelle i den konkrete saken. Det er tilstrekkelig at den er skattemessig *relevant* ut fra en riktig forståelse av loven. Feil med hensyn til skattemessig irrelevante opplysninger er det likevel ingen grunn til å straffesanksjonere.

*Hvor vesentlig* opplysningssvikten må være for beskatningsspørsmålet er uklart. En rekke opplysninger kan være relevante ved avgjørelsen av den materielt riktige skatterettslige løsningen, selv om hver og en ikke tillegges avgjørende vekt. Ofte er det også vanskelig å peke ut noen helt avgjørende opplysning som skulle vært gitt. I tvilstilfeller kan marginale tilleggsopplysninger være avgjørende.

*Reelle hensyn* tilsier at det ikke skal gjelde noe absolutt vilkår om at den materielle skatterettslige løsning må bli en annen som følge av opplysningssvikten. Opplysningsplikten – slik den fremstår gjennom regnskaps- og ligningsskjemaene – er ikke knyttet opp til vanskelige skattemessige avveininger. Selv om uttrykket «*kan føre til*» har en direkte kobling mot skyldkravet og gjerningsmannens subjektive oppfatning av skatterelevansen, kan han ikke under noen omstendighet ha en sikker oppfatning av hva som vil bli endelig skatterettslig løsning i vanskelige tvilstilfeller. Er han i tvil, kan og bør han gi korrekte og fullstendige opplysninger – eventuelt avklare tvilen med ligningsmyndighetene – ikke fortie og spekulere i om han har rett i et tvilsomt skattespørsmål.

Uansett hva som er gjeldende rett, bør spørsmålet avklares ved denne lovrevisjon. Problemstillingen er prinsipielt viktig fordi den gjelder avgrensningen av opplysningspliktens innhold når det kan være uklarheter omkring innholdet i materiell skatterett.

I praksis vil påtalemyndigheten være tilbakeholden med å reise tiltale i tilfeller hvor materiell skatterett er tvilsom, og uklarhet omkring skattevirkningene kan under enhver omstendighet utgjøre et straffutmålingsmoment. Enkelte tilfeller kan også lukes ut gjennom rettsstridsreservasjonen.

Dette løser likevel ikke problemet. Enkelte skattytere vil ofte – med rette eller urette – ha et

helt annet syn på hva som er tvilsom skatterett enn ligningsmyndighetene. I alle fall vil han *hevde* et annet syn, hvis det kan bringe ham ut av problemene han kommer opp i som følge av at han har fremlagt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. Er ett av flere mulige utfall at ligningen ikke endres, må i så fall denne muligheten utelukkes før straff kan anvendes, slik dette medlemmet har oppfattet flertallet. At skattyter påklager ligningen eller reiser sivil sak for domstolene, vil i så fall kunne være et kriterium på at spørsmålet er tvilsomt. Endelig svar i den sivile saken kan ligge mange år fram i tid.

Selv om skattyters skattepåkstand er helt uholdbar vil den likevel vanskeliggjøre håndhevelsen. Virkningen blir i alle tilfeller at straffesaken i realiteten bortfaller eller skyves betydelig ut i tid. Enten må straffesaken avvente resultatet i den sivile saken før man får svar på hva som er materielt riktig forståelse av skatteloven, eller så må påtalemyndigheten og dømmende rett i straffesaken, prejudisielt ta standpunkt til hva som er riktig skattemessig tolkning, for å kunne ta standpunkt til skyldspørsmålet.

En slik løsning er åpenbart uheldig av flere grunner. Saken får både en materiell og prosessuell utvidelse, ettersom skatterettslige spørsmål trekkes inn som en del av straffesaken. Dette er uheldig og ikke i samsvar med lovens system. Skattelovgivningen er ikke straffesanksjonert, og det er ligningsmyndighetenes oppgave å anvende skattelovgivningen riktig. Borgernes opplysningsplikter etter ligningsloven knyttes til forhold de har oversikt over i egne interesser; så som privatrettslige forhold knyttet til formue og gjeld, faktiske forhold som bopel, arbeidssted, reiseavstand, mottatte trygdeytelser e.l. Det må ikke bli slik at skattytere som søker å utnytte hull i skatteloven skal oppnå fordeler ved å innrette informasjonsfremleggelsen etter anstrengte skattemessige tolkninger.

En sterk kobling mellom ligningens sluttresultat og opplysningssvikten medfører betydelige forsinkelser for sakens fremdrift. Straffesaken kan i slike tilfeller bli utsatt i årevis i påvente av endelig avgjørelse av materiell skatterett. Viktigere er det at både håndhevelsen og opplysningsplikten i praksis vil svekkes i de tilfeller der korrekte opplysninger er særlig påkrevet: når den materielle skatterett er komplisert, og skattyter søker å utnytte hull i loven. I praksis vil problemet særlig oppstå ved ligning av ressurssterke skattytere med kompliserte selvangivelser, og som selv har betydelig kompetanse eller har benyttet rådgivere, både ved valg av skatteforståelse og valg av informasjonsfremleggelse.

Etter dette medlemmets oppfatning bør vi ikke – av hensyn til fordelingsrettferdigheten i skattesystemet – med åpne øyne introdusere et straffbarhetsvilkår som ikke er nødvendig, og heller ikke dekker beskyttelsesverdige interesser, men kun er egnet til å komplisere vanskelige straffesaker ytterligere.

Hovedproblemet med flertallets standpunkt, er etter dette medlemmets syn, at skattyters skattepåkstand i realiteten bringes inn som et straffbarhetsvilkår som må avklares, uansett hvor urimelig påstanden måtte være. Slik dette medlemmet oppfatter flertallet er det ikke disse tilfeller man ønsker å unnta fra straffesanksjon, men tilfeller hvor det objektivt kan konstateres at sluttresultatet ikke påvirkes av opplysningssvikten. Dette medlemmet vil påpeke at det i praksis er vanskelig å skille mellom disse tilfellene. På forhånd og uten prøving kan man ikke legge til grunn at det er utelukket at skattyter får medhold i sin materielle skattepåkstand, til tross for at han forsettlig eller grovt uaktsomt har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Gråsoneområdene – hvor spørsmålet om straffbarhet kommer på spissen – kan belyses ved noen enkle eksempler:

1. Skattyter leverer selvangivelse. Under etterfølgende kontroll kommer ligningsmyndighetene over nye opplysninger, og endrer ligningen. Det er på det rene at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, og at opplysningene klart er skatterelevante. Skattyter klager over ligningen, men får ikke medhold i sin skattepåkstand. Han reiser sivil sak, taper i underrettene, men får medhold 3–2 i Høyesterett. Flertallets syn på materiell skatterett er per definisjon å anse som riktig forståelse av materiell skatterett, selv om spørsmålet har voldt betydelig tvil.
2. Det er på det rene at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, og at opplysningene er skatterelevante. Uavhengig av opplysningssvikten ville skattyter ikke få medhold i skattepåkstand, fordi den også er uholdbar om de fremlagte opplysningene legges til grunn. Opplysningssvikten var således ikke av betydning for utfallet av ligningen.

Hvis uttrykket «*kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler*» innebærer et krav om at resultatet skattemessig, som følge av opplysningssvikten, objektivt sett må fravike skattyters påstand, skulle en eventuell straffesak om skattesvik i disse tilfellene ende med frifinnelse, selv om det forsettlig var

gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger». Hadde skattyter i det første tilfellet derimot tapt 3–2 i Høyesterett i den sivile saken, ville resultatet blitt det motsatte.

Selv i disse gråsonetilfellene kan ikke dette medlemmet se noen tungtveiende beskyttelsesverdige grunner til at skattyter, forsettlig eller grovt uaktsomt, konsekvensfritt skal ha anledning til å gi ligningsmyndighetene positivt uriktige eller ufullstendige skatterrelevante opplysninger. I alle fall har ikke flertallet begrunnet sitt standpunkt på en måte dette medlemmet kan slutte seg til.

Skattyters behov for forutberegnelighet gjør det ikke påkrevet at opplysningsplikten bare skal gjelde forhold skattyter vet eller burde vite er avgjørende for beskatningen. Er spørsmålet tvilsomt skatterettslig har han en særlig oppfordring til å gi riktige og fullstendige opplysninger. Det bør derfor være tilstrekkelig at de uriktige eller ufullstendige opplysningene er *relevante* for et beskatningskriterium – ikke at det er avgjørende for utfallet.

Oppsummeringsvis mener dette medlemmet det bør klargjøres i forarbeidene at det er straffbart å avgi positivt uriktige eller ufullstendige skatterelevante opplysninger, forsettlig eller grovt uaktsomt, uavhengig av hvilket skatteresultat som faktisk blir det endelige. I motsatt fall vil tvilsomme skattepåstander alltid måtte avklares før straffespørsmålet kan avgjøres – nesten uansett hvor urimelige skattepåstandene måtte være. Dette vil i praksis både svekke opplysningsplikten og redusere sanksjonsmulighetene overfor kompliserte former for skattesvik. De skattytere som har størst mulighet til å planlegge bort skatten på lovlige eller ulovlige måter, vil gjennom flertallets standpunkt også ha store muligheter til å unngå ansvar selv om de har gitt uriktige eller uriktige opplysninger – også i tilfeller hvor den endelige skatterettslige løsningen endres på grunn av opplysningssvikten. Når straffetrussel er særlig viktig ved alvorlige tilfeller av skattesvik, er det uheldig at disse sakene kompliseres mer enn nødvendig. Etter dette medlemmets syn svekker flertallets standpunkt legitimiteten og rettferdigheten i skattefordelingen og sanksjonssystemet på en unødvendig måte.

## 14.2 Parallele sanksjonssystemer

Ligningslovens regler om sanksjoner mot brudd på opplysningsplikten har fram til Høyesteretts plenumsavgjørelser av mai 2002 vært praktisert slik at det for samme forhold var adgang til både å ilegge en administrativ sanksjon i form av tilleggsskatt og

straff i form av fengsel og/eller bøter. Dette gjaldt uavhengig av hvilken sanksjon som ble ilagt først. Forelegg utferdiget av påtalemyndigheten er på grunn av strafferammen ingen aktuell avgjørelsesmåte, jf. straffeprosessloven § 67.

I og med at det nå gjennom rettspraksis er avklart at tilleggsskatt er å anse som straff i EMKs forstand, må lovverket utformes og praktiseres slik at sanksjonene ikke kommer i strid med forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i P 7–4. Forutsatt at det dreier seg om samme forhold, kan et brudd på opplysningsplikten ikke lenger sanksjoneres med både en tilleggsskatt ilagt administrativt og straff ilagt av domstolene.

I de tilfeller hvor skattyter ikke har handlet grovt uaktsomt eller forsettlig, vil forbudet mot gjentatt straffeforfølgning neppe volde større problemer. Slike lovbrudd er etter gjeldende rett ikke straffbare. Skyldkravet i ligningslovens bestemmelser om skattesvik – §§ 12–1 og 12–2 – er grov uaktsomhet eller forsett. Etter utvalgets syn er det ikke behov for å kriminalisere uaktsomme overtredelser av ligningsloven. Sanksjonsbehovet for slike overtredelser ivaretas på en tilstrekkelig måte ved at tilleggsskatt kan ilegges administrativt.

Dette innebærer at tilleggsskatt vil være den eneste sanksjonsmulighet når skattyter bare kan bebreides for uaktsomt å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Slike brudd på ligningsloven bør fortsatt sanksjoneres administrativt, men slik at de rettssikkerhetsgarantier som følger av EMK artikkel 6 hensyntas.

Når skattyter har handlet grovt uaktsomt eller forsettlig, er hensynet til forbudet mot gjentatt straffeforfølgning en aktuell problemstilling. Det er ikke noe til hinder for å opprettholde parallelle sanksjonssystemer som praktiseres slik at det *enten* kan reageres med tilleggsskatt ilagt av ligningsmyndighetene *eller* med straff i form av forelegg eller dom. Utvalget foreslår at et slikt parallelt sanksjonssystem videreføres. I motsetning til den tidligere rettstilstand vil ett og samme forhold ikke lenger kunne forfølges i straffeapparatet dersom skattyter er ilagt tilleggsskatt. Tilleggsskatt vil heller ikke kunne ilegges dersom skattyter er blitt straffet for forholdet.

I slike tilfeller må ligningsmyndighetene foreta et valg: om opplysningssvikten skal sanksjoneres administrativt med tilleggsskatt eller om forholdet skal anmeldes til politiet for strafferettslig forfølgning. Det må antas at det først og fremst vil være de alvorlige lovbrudd som anmeldes, men etter utvalgets vurdering er det ikke hensiktsmessig med en nærmere lovregulering av hvilke saker som bør anmeldes. Etter utvalgets syn bør det fortsatt være

opp til ligningsmyndighetene, basert på en generell anmeldelsesinstruks, å avgjøre hvilke saker som skal oversendes til politiet. Denne avgjørelsesmyndigheten bør som i dag være generell og uavhengig av skyldgrad og størrelsen på det unndratte beløpet. Likhets hensyn tilsier imidlertid at instruksene utformes slik at det blir en konsekvent anmeldelsespraksis.

Ligningsmyndighetene må ta stilling til hva som er å anse som samme forhold og hvordan lovbruddet skal forfølges. Det må videre avklares hvilke avgjørelser som er sperrende i den forstand at lovbruddet ikke kan forfølges selv om det ikke er truffet noen positiv sanksjonsavgjørelse. Dette vil for eksempel være en aktuell problemstilling dersom saken henlegges av påtalemyndigheten. I dette kapitlet vil utvalget med utgangspunkt i mandatet vurdere om det på grunn av den endrede rettstilstand er grunn til å foreslå endringer i ligningslovens straffebestemmelser.

#### 14.2.1 Sanksjonsnivå-tilleggsskatt og straff

I mandatet er utvalget spesielt bedt om å vurdere samordningsproblemer som kan oppstå mellom eventuell tilleggsskatt og straff når skattunndragelsen er så grov at en administrativ sanksjon vil være en for svak reaksjon slik at forholdet bør anmeldes. Om dette heter det i mandatet blant annet:

«En bør her sikre at samlet reaksjon normalt blir strengere enn ved ren tilleggsskatt, f.eks. ved et pålegg fra lovgiver om en viss firkantethet i reaksjonsvalget».

Forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i P 7-4 stenger for at skattyter for samme forhold ilegges både tilleggsskatt og straff, med mindre tilleggsskatten avgjøres av domstolen i straffesaken. Når ligningsmyndighetene nå oversender saker til politiet, vil situasjonen være den at tilleggsskatt ikke er ilagt. Skattyter vil på dette tidspunkt ikke være ilagt noen sanksjon for bruddet på opplysningsplikten. Det er i slike saker viktig, ikke minst av rettferdighetshensyn, at reaksjonssystemet utformes slik at den sanksjon som ilegges av domstolene som hovedregel blir strengere enn om tilleggsskatt var ilagt av ligningsmyndighetene. Allmennpreventive hensyn tilsier dessuten at det ikke er ønskelig at det samlede sanksjonsnivået reduseres. Etter utvalgets syn vil det være uheldig om en straffrettslig forfølgning fører til en mildere reaksjon enn om forholdet var blitt forfulgt administrativt. Et strengere sanksjonsnivå forutsetter imidlertid at det først og fremst er de alvorlige overtredelser

som anmeldes og at anmeldelsespraksis er konsekvent.

Etter den sanksjonspraksis som hittil har vært fulgt, er tilleggsskatt blitt ilagt også i de tilfellene hvor vedkommende er blitt straffedømt. I rettspraksis er dette hensyntatt på den måten at domstolene ved utmåling av straff har tatt hensyn til at tilleggsskatt er eller vil bli ilagt. I hovedtrekk kan sanksjonspraksis oppsummeres slik at en straffereaksjon for brudd på ligningslovens opplysningsplikt er kommet i tillegg til tilleggsskatt. I et slikt perspektiv fremstår tilleggsskatten som en form for minimumssanksjon.

For at sanksjonsnivået skal opprettholdes bør det derfor i saker som ender med en fellende straffedom som hovedregel idømmes en økonomisk sanksjon i tillegg til fengselsstraff eller samfunnsstraff. Denne økonomiske sanksjonen bør i utgangspunktet ikke avvike vesentlig fra tilleggsskatten, men uten at tilleggsskattenivået nødvendigvis må anses som en øvre grense.

En dom hvor det idømmes fengselsstraff vil ut fra et kriminalpolitisk perspektiv, fremstå som strengere enn bøter og andre økonomiske sanksjoner. Det samme gjelder i prinsippet for samfunnsstraff, jf. straffeloven § 28 a, selv om denne straffen kanskje ikke er den mest praktiske for skattesvik. Når fengselsstraff eller samfunnsstraff idømmes kan det ut fra hensynet til allmennprevensjonen hevdes at det ikke er nødvendig med noen økonomisk sanksjon i tillegg. Dette kan nok være treffende et stykke på vei. Slik utvalget ser det, bør det foretas en bredere vurdering hvor også andre hensyn, herunder hensynet til det samlede straffenivået, tas i betraktning. Likebehandling er et annet tungtveiende hensyn som på et masseforvaltningsområde som dette, tilsier at den økonomiske sanksjonen som utgangspunkt bør anses som en minimumssanksjon.

Som en konsekvens av den senere tids rettsutvikling, har det oppstått en konflikt mellom sanksjonssystemer som må finne sin løsning. For saker som skal avgjøres i domstolene, finnes det ikke noen enkel modell. For utvalget har det imidlertid vært vesentlig å søke å finne en løsning som innebærer at sanksjonsnivået i hovedtrekk kan videreføres.

#### 14.2.2 Nærmere om bøestraff

De ordinære økonomiske sanksjoner i straffesammenheng er bøter og inndragning som reguleres av de alminnelige bestemmelser i straffeloven. Straffesanksjonene i ligningsloven retter seg mot brudd på opplysningsplikten, ikke mot unnlatt

betaling. Inndragning av vinning kan derfor ikke finne sted i forbindelse med en straffesak om skatteunndragelse, jf. Rt. 1996 side 796.

Etter ligningsloven §§ 12-1 og 12-2 kan bøter idømmes enten alene eller sammen med annen straff, jf. straffeloven § 26 a og § 28 a. Bøtestraffen reguleres av de alminnelige bestemmelser i straffeloven, herunder straffeloven § 27 som er uttrykk for en generell norm. På samme måte som for annen straff, skal det også ved ileggelse av bøter foretas en konkret vurdering hvor så vel formildende som skjerpende omstendigheter tillegges vekt. Det skal videre tas hensyn til den tiltaltes økonomiske stilling, jf. straffeloven § 27. Innenfor disse rammer er det i prinsippet ikke noen øvre grenser for hvor høye bøter som kan ilegges. Tradisjonelt har imidlertid bøtenivået ligget på et relativt beskjedent nivå.

På grunnlag av rettspraksis er det realistisk å legge til grunn som en presumsjon at en bot utmålt etter tradisjonelle kriterier beløpsmessig vil være langt mindre enn en tilleggsskatt ilagt for det samme forholdet. Dette gjelder enten boten idømmes som eneste straff eller sammen med andre straffer. Det er også grunn til å stille spørsmål ved om hensynet til forutberegnelighet og likebehandling vil bli ivarettatt på en tilstrekkelig måte innenfor generelle strafferammer. Dersom praksis skulle bli et lavt og samtidig lite konsekvent bøtenivå, vil det etter utvalgets syn være uheldig både av hensyn til rettferdighet, forholdsmessighet og likebehandling. Slike uheldige systemskjevheter bør unngås så langt det er mulig. Utvalget vil i det følgende drøfte noen alternative løsninger for å unngå slike uheldige konsekvenser.

#### 14.2.3 Nærmere om det danske sanksjonssystemet

For drøftelsen av alternative løsninger kan det være hensiktsmessig først å se hen til det danske systemet hvor alle sanksjoner er straff etter nasjonal rett, jf. avsnitt 10.3.1. Som redegjort for der, har man i Danmark et system med normerte bøtesatser. Utgangspunktet er at boten fastsettes til to ganger den unndratte skatt eller avgift ved forsettlig forhold og en gang det unndratte beløp ved grov uaktksomhet. Dersom frihetsstraff idømmes, kan det også utmåles en bot i tillegg. Denne skal som hovedregel fastsettes til en gang det unndratte beløpet. Disse bøteregele er ikke lovfestet. For bøteforelegg som utferdiges av ligningsmyndighetene er det gitt retningslinjer som gir detaljerte anvisninger på bøtenivået for de ulike typetilfeller. Under avsnittet om nedsettelse av bøter er det i til-

legg til en generell henvisning til straffelovens alminnelige del, oppregnet en del typetilfeller som kan hensyntas som formildende omstendigheter, herunder skattyterens betalingsevne, lovovertrædelsens grovhet og om det er tale om gamle forhold. Disse reglene er bindende for ligningsmyndighetene, men praktiseres etter det utvalget har forstått langt på vei også av domstolene innenfor generelle strafferammer.

Slik utvalget har forstått det danske system, skal det følgelig ved vurderingen av om en bot skal ilegges, ses hen til om den tiltalte har midler til å betale med. Det normerte bøtenivået kan også fravikes dersom det foreligger formildende eller skjerpende omstendigheter. For bøtestraffen er det særlig formildende omstendigheter som er aktuelle. Dette innebærer at det foretas en konkret vurdering når boten skal fastsettes, selv om utgangspunktet er et standardisert bøtenivå. Slik utvalget har forstått det, er dette også praksis når saken avgjøres med et bøteforelegg utferdiget av administrasjonen.

I og med at utvalgets flertall ikke vil foreslå at ligningsmyndighetene gis foreleggskompetanse, er det danske bøtesystemet ikke overførbart til norske forhold. Det har imidlertid elementer som fremstår som interessante.

Utvalget vil nedenfor drøfte noen alternative modeller hvor det sentrale perspektiv er at lovverket skal kunne sikre en videreføring av det reaksjonsnivå som hittil har vært praktisert.

#### 14.2.4 Alternativer til en generell bøtebestemmelse

Forutsetningen for de drøftelser som følger nedenfor, er at en overtredelse av ligningslovens opplysningsplikt er brakt inn for domstolene som en straffesak. Utvalget drøfter her ulike alternativer til en generell bøtebestemmelse. Det er uenighet i utvalget om hvilke løsninger som bør anbefales. I den løpende fremstillingen angis hvor det er uenighet. Dissensene kommer samlet i avsnitt 14.2.6.

Et alternativ utvalget har vurdert som en mulig modell for å korrigere for uheldige systemskjevheter, er at domstolene i straffesaker også fastsetter tilleggsskatten. En slik ordning vil ikke komme i strid med forbudet mot gjentatt straffeforfølgning, og dagens sanksjonsnivå kan opprettholdes. Utvalget har i vurderingen av dette alternativet delt seg i et flertall og et mindretall. Flertallet, alle med unntak av utvalgets medlem Jan Syversen, mener at det likevel er tungtveiende argumenter som taler mot en slik ordning. Dersom domstolene i straffesaker skal fastsette tilleggsskatten, vil det være

nødvendig prejudisielt å prøve alle sider ved ligningen. En slik omfattende prejudisiell prøving av alle sider ved ligningen vil kunne komplisere en straffesak betydelig. Selve beregningen kan også være komplisert. Etter flertallets syn er dette alternativet ingen god løsning selv om det ville muliggjøre en videreføring av gjeldende sanksjonsnivå.

En variant kunne muligens være at domstolene avgjorde om vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt, men slik at selve utregningen ble overlatt til ligningsforvaltningen. En slik ordning ville ha visse likhetstrekk med en fastsettellesdom, jf. tvistemålsloven § 54. I og med at det dreier seg om en sanksjon som anses som straff i EMKs forstand, anses heller ikke denne varianten som noen god løsning.

Et annet alternativ som utvalget har vurdert, er om domstolene i straffesaker hvor det er tatt ut tiltale etter ligningsloven kapittel 12, skal kunne fastsette tilleggsskatt som en form for borgerlig krav, jf. straffeprosessloven § 3, jf. kapittel 29. En slik løsning forutsetter antakelig en endring av straffeprosessloven § 3 i form av et tillegg for denne type krav. En eventuell endring av straffeprosessloven § 3 bør formodentlig vurderes i en bredere rettslig sammenheng, for eksempel om det er grunn til å gjøre tilsvarende endringer for forelegg, jf. straffeprosessloven § 256, som kan være en aktuell avgjørelsesform for lovbrudd med en lavere strafferamme enn det ligningslovens straffebestemmelser har. Utvalget antar at en nærmere utredning og vurdering av de spørsmål en slik lovendring reiser, ivaretas av Sanksjonsutvalget og går derfor ikke nærmere inn på dette.

Det er dessuten vanskelig å tenke seg en ordning hvor tilleggsskatten i en straffesak fremmes som et krav i medhold straffeprosessloven § 3 uten at ligningsmyndighetene i realiteten har vurdert lovovertrædelsen og tilleggsskatten. Dette dreier seg om en type krav som ikke eksisterer før en offentlig myndighet har bestemt det. Krav på tilleggsskatt kan i denne sammenheng ikke sammenlignes med et erstatningskrav som en fornærmet måtte ha mot en tiltalt skadevolder. En variant kunne muligens være å fremme kravet om tilleggsskatt som et forslag, en form for innstilling fra ligningsmyndighetene. Mot en slik ordning kan det med en viss tyngde innvendes at den vil ha preg av omgåelse av forbudet mot gjentatt straffefølgning. Det dreier seg ikke om et krav hvor det sentrale er kompensasjon for utgifter, men om en sanksjon med pønalt formål. Hertil kommer at det fremstår som fremmed å skulle gi en slags erstatningsdom for et krav som har klare elementer av straff. En slik ordning bør eventuelt utredes på en

bredere basis hvor det også ses hen til andre administrative sanksjoner enn tilleggsskatt.

Et alternativ som fremstår som mer nærliggende er en ordning med normerte bøter etter modell fra tilleggsskatten, og slik at bøter som hovedregel idømmes i tillegg til eventuell fengselsstraff. Dette er en ordning som langt på vei vil kunne ivareta hensynet til så vel allmennprevensjonen som til likebehandling og rettferdighet. Den vil heller ikke være i strid med forbudet mot gjentatt straffefølgning. En slik straffutmålingsmodell vil ha likhetstrekk med det danske systemet. Et mindretall i utvalget foreslår en lovfesting av bøtenivået, jf. nedenfor.

#### 14.2.5 Nærmere om et standardisert bøtenivå

På hvilken måte en ordning med et normert bøtenivå skal komme til uttrykk, er et vanskelig spørsmål, både prinsipielt og lovteknisk. Lovfesting av bøtenivået vil representere et klart avvik fra den strafferettslige tradisjon om at det er domstolene som innenfor gitte rammer fastsetter straffen. Uten at det åpnes for unntak, vil en bestemmelse med et standardisert bøtenivå også kunne komme i konflikt med straffeloven § 27. En bot utmålt etter samme prinsipper som tilleggsskatt kan utgjøre et høyt beløp, og vil kunne oppfattes som en urimelig streng reaksjon, ikke minst i tilfeller hvor den kommer i tillegg til fengselsstraff.

Med unntak for vegtrafikklovgivningen, er det i norsk strafferett ingen tradisjon for normerte straffer. For forenklete forelegg som utstedes i medhold av vegtrafikkloven § 31 b er det normerte bøtesatser. Disse er ikke lovbestemte, men fastsettes i forskrift. For kjøring i påvirket tilstand er lovens hovedregel at det skal ilegges både fengselsstraff og en bot, jf. vegtrafikkloven § 31. Boten skal ta utgangspunkt i tiltaltes lønn og skal i utgangspunktet tilsvare en og en halv månedslønn. Dette bøtenivået er ikke fastsatt i lov eller forskrift, men det er kommet klart til uttrykk i forarbeidene. Det vises til NOU 1987: 11 *Promillekjøring* kapittel 4, Ot.prp. nr. 65 (1987–88) side 27 flg. og Innst. O. nr. 96 (1987–88) side 7 flg.

Den løsning som her ble valgt for promillesakene, har etter flertallets syn flere fordeler. Den lar seg harmonisere med rettstradisjonen og det prinsipp som følger av straffeloven § 27 om at bøtestrafen skal fastsettes etter en konkret vurdering. Ordningen innebærer i praksis at det tas utgangspunkt i et normert nivå for boten tilsvarende en og en halv månedslønn, men slik at det er rom for korreksjoner basert på en konkret vurdering. I og med at

bøtenivået knyttes til inntekten, vil det automatisk tas hensyn til den tiltaltes betalingsevne. Ved begrensningen til en og halv månedslønn er det også tatt hensyn til at straffen ikke skal fremstå som uforholdsmessig og urimelig, men slik at den likevel er følbart.

Etter flertallets syn kan denne løsningen – i en tillempet variant – egne seg som modell også for straffutmåling ved domfellelse for skattesvik. Hovedregelen bør være at det reageres med en bot, enten som eneste straff eller i tillegg til fengselsstraff eller samfunnsstraff. Bøtenivået bør ha utgangspunkt i en generell norm. På ligningslovens område er prinsippene for fastsetting av tilleggsskatt en innarbeidet norm. Denne foreslås videreført i det administrative sanksjonssystemet. I denne henseende er det en vesensforskjell på sanksjonssystemene – for promillesaker er det ingen parallelle sanksjonsmuligheter. Hensynet til sammenhengen i sanksjonssystemet tilsier etter utvalgets syn at boten i utgangspunktet fastsettes etter samme prinsipper som tilleggsskatten, men uten at det er nødvendig for domstolene prejudisielt å ta stilling til alle spørsmål som kan reises i forbindelse med ligningen.

Et slikt normert bøtenivå vil medføre et relativt høyt bøtenivå. Dette er etter flertallets syn nødvendig både av allmennpreventive hensyn og hensynet til likebehandling. Domstolene bør imidlertid ha et visst rom for skjønn slik at regelen i straffeloven § 27 kan hensyntas. Ikke minst fordi bøtebeløpene kan bli høye, bør det på samme måte som i det danske systemet være rom for å ta hensyn til formildende omstendigheter. Lovbruddet kan også være så alvorlig at det bør idømmes en høyere bot enn det tilleggsskatten ville ha utgjort. Det kan for eksempel være aktuelt i tilfeller hvor det foreligger skjerpende omstendigheter knyttet til den subjektive skyld, og hvor dette bør gi seg utslag i bøtestrafen.

I straffesaker er det ikke uvanlig at skattesvik bare er ett av flere tiltalepunkter. Ved domfellelse i slike tilfeller må straffen fastsettes etter en samlet vurdering. Dersom det for eksempel idømmes en lengre fengselsstraff, kan en tyngende bot i tillegg bli urimelig. Det må i slike tilfeller være anledning til å se hen til betalingsevnen. Når bøter ilegges, skal det også fastsettes en subsidiær fengselsstraff, jf. straffeloven § 28. Dersom det ikke skulle være anledning til å ta hensyn til tiltaltes økonomiske stilling, vil en høy bøtestraff i realiteten kunne innebære en skjerpet fengselsstraff.

De ovennevnte forhold taler mot at bøtenivået lovreguleres. Andre hensyn trekker i motsett retning. Ved brudd på ligningslovens opplysnings-

plikt er det viktig at det fra samfunnets side reageres, og at sanksjonen er konsekvent og påregnelig. Dette gjelder et masseforvaltningssystem hvor hensynet til likebehandling og rettferdighet står sentralt. Etter utvalgets syn innebærer disse hensyn at det er legitimt å vurdere å fravike det alminnelige prinsipp om at domstolene fastsetter reaksjonsnivået innenfor de strafferammene som lovgiver setter. Flertallet antar imidlertid at det også på dette området vil være mulig å oppnå et tilnærmet standardisert bøtenivå ved at lovgivers syn kommer klart til uttrykk i forarbeidene. Ved en slik fremgangsmåte vil det også være rom for et visst skjønn for å unngå urimelig strenge reaksjoner og ordningen lar seg tilpasse straffelovens alminnelige bestemmelser, herunder bestemmelsen i straffeloven § 27 om at det skal ses hen til betalingsevnen. Et alternativ for å unngå urimelige konsekvenser knyttet til den subsidiære frihetsstraffen, vil være at straffeloven § 28 om fastsettelse av subsidiær fengselsstraff, ikke skulle komme til anvendelse. Dette anses ikke som noen god løsning ettersom et vesentlig betalingsincitament da bortfaller. Straffelovkommisjonen har i NOU 2002: 4 *Ny straffelov* fremmet forslag om generelle endringer i straffelovens bestemmelser om bøter og subsidiær fengselsstraff.

Tilleggsskatt er eneste alternativ som administrativ sanksjon mot brudd på ligningslovens opplysningsplikt. Domstolene har et større spekter av virkemidler – bøter, inndragning, samfunnsstraff og fengselsstraff som kan gjøres enten betinget eller ubetinget samt foretaksstraff etter reglene i straffeloven kapittel 3 a. Lovverket er også forskjellig på andre punkter. Ved domfellelse for flere straffbare forhold, skal domstolene for eksempel anvende straffeloven §§ 62 og 63. I disse henseender er det en vesensforskjell på disse to sanksjonssystemene. Flertallet kan ikke se at hensynet til likebehandling vil bli særlig skadelidende ved at domstolene gis mulighet til å praktisere et sanksjonssystem slik som skissert foran. Fordi sakene som bringes inn for domstolene kan variere og det ofte også reises tiltale for andre straffbare forhold, har hensynet til likebehandling en noe mer begrenset vekt i straffesaker enn om forholdet avgjøres med tilleggsskatt fastsatt av ligningsmyndighetene.

#### 14.2.6 Utvalgets avveining og konklusjon

I vurderingen av om det er grunn til å gjøre endringer i straffebestemmelsene i ligningsloven §§ 12–1 og 12–2 for så vidt gjelder bøtestrafen, har utvalget som nevnt delt seg i et flertall og et mindretall. Fler-

tallet, alle med unntak av utvalgets medlemmer Morten Eriksen, Liv Kari A. Mjelva og Jan Syversen, er etter en samlet vurdering kommet til at tungtveiende hensyn taler mot en lovfesting av bøtenivået. Etter flertallets syn bør imidlertid straffutmålingspraksis endres innenfor de rammer bestemmelsene i dag setter. Ved domfellelse for skattesvik etter ligningsloven §§ 12-1 og 12-2 bør det etter flertallets syn som hovedregel ilegges en bot også når fengselsstraff eller samfunnsstraff idømmes. Boten bør i utgangspunktet fastsettes etter samme prinsipper som tilleggsskatt, men slik at det bør være noe rom for å ta hensyn til så vel formildende som skjerpene omstendigheter. Dette bøtenivået bør som hovedregel legges til grunn ved fastsettelse av botens størrelse også når fengselsstraff ilegges. Det bør bare unntaksvis være rom for vesentlige avvik fra denne normen selv om fengselsstraff idømmes.

Flertallet finner grunn til å fremheve at det er første gang parallelle sanksjonssystemer i Norge – ett administrativt og ett strafferettslig – vurderes innenfor rammene av EMK. Man står i dag overfor en ny konflikt mellom regelsett som må harmoneres på en annen måte enn tidligere. En standardisering og harmonisering av innholdet i den økonomiske sanksjonen anses både nødvendig og forsvarlig, sett hen til de sterke samfunnsinteresser som her gjør seg gjeldende. På et område som dette, hvor sterke allmennpreventive hensyn gjør seg gjeldende, er det nødvendig å tenke nytt. Samtidig er det etter flertallets oppfatning grunn til å gå skrittvis fram. Dersom utviklingen skulle vise at domstolene ikke følger opp de anvisninger som gis for bøtenivået, bør spørsmålet om en nærmere lovfesting av bøtenivået vurderes på nytt.

Et mindretall på to medlemmer, Morten Eriksen og Liv Kari A. Mjelva, mener at en lovfesting av bøtenivået i ligningsloven §§ 12-1 og 12-2 er nødvendig. Mindretallet er enig med flertallet i at det ikke er vanlig med standardiserte straffer. Derimot har vi lenge hatt administrative standardsanksjoner innenfor flere viktige masseforvaltningsområder, som toll, skatt og avgift. Når EMK nå klassifiserer administrative sanksjoner som straff, og parallell bruk av administrative og strafferettslige sanksjoner som hovedregel ikke lenger er tillatt, må sanksjonsbruken – administrativt eller etter straffesporet – harmoniseres på annen måte enn tidligere. Det er da mindre relevant å vise til tidligere tradisjoner, når forutsetningene for systemet er endret.

Mindretallet vil understreke betydningen av at hensynet til likebehandling og rettferdighet ved sanksjonsbruken i et masseforvaltningssystem,

ikke må påvirkes av hvilket sanksjonsspor som velges. Når sanksjonenes størrelse i det administrative spor er lovregulert med angivelse av standardsetser, bør det samme være tilfelle for så vidt gjelder tilleggsskattedelen av den formelle straffereaksjon. Fengselsstraffen kommer som et tillegg til tilleggsskatten, i samsvar med lang praksis ved bruk av straff i saker som gjelder skattesvik. Når tilleggsskattedelen nå erstattes med bøter, mener mindretallet at hensynet til likebehandling og rettferdighet i sanksjonsbruken best ivaretas ved at det lovfestes satser for bøtenivå.

Flertallets forslag åpner for langt større grad av skjønn – både for bøtedelen (dvs. tilleggsskattedelen) og fengselsstraffen – når straffesporet velges. I praksis betyr dette et brudd med gjeldende sanksjonspraksis i saker om skattesvik. Det åpner for mer tilfældighet og forskjellsbehandling, og det er nærliggende å anta at skattytere som får saken avgjort i straffesporet vil oppnå mildere økonomisk reaksjon enn de som får tilleggsskatten avgjort administrativt. Dette er i så fall ikke i samsvar med hensikten med å velge det strafferettslige sporet.

Alternativt – for å ivareta hensynet til likebehandling ved den økonomiske sanksjon – kan man tenke seg at også den rene administrative sanksjonen fastsettes etter mer skjønnsmessige prinsipper, noe som ingen i utvalget har gått inn for.

Et annet mindretall, utvalgets medlem Jan Syversen, ser det som vesentlig at tilleggsskattereaksjonen blir opprettholdt også om skatteters brudd på ligningslovens regler om opplysningsplikt anses som såpass klanderverdig at ligningsmyndighetene finner at forholdet også bør kvalifisere for andre straffereaksjoner (fortrinnsvis fengselsstraff). Tilleggsskatten vil kunne utgjøre store beløp som går langt ut over det vanlige bøtestraffenivået i norsk strafferettspleie.

Etter regimet fram til *plenumsdom 2000* ble tilleggsskatt ilagt uavhengig av om forholdet ble anmeldt og forfulgt som straffesak for brudd på straffebestemmelsene i ligningsloven kapittel 12. Ideelt sett burde tilleggsskattereaksjonen komme forut for en straffesak slik at man ved utmålingen av straffen kunne ta høyde for den reaksjon som tilleggsskatten utgjør, men også om straffereaksjonen kom først, kunne man ved utmålingen av en eventuell fengselsstraff ta høyde for et sannsynlig utfall på den administrative reaksjon i form av tilleggsskatt. Realiteten etter det gamle regimet var derfor at tilleggsskatten var minimumsreaksjonen ved brudd på opplysningsplikten og at ytterligere straff ble ilagt som tilleggsreaksjon.

Dette medlemmet mener at når utvalgets flertall fortsatt går inn for å opprettholde tilleggsskat-

tesystemet – vesentlig etter samme lest som i dag – så bør også tilleggsskatten ved de mer alvorlige brudd på ligningsloven opprettholdes mest mulig i samsvar med det regime som gjaldt fram til høyesterettsavgjørelsene i 2000–2002. Vi må unngå en situasjon hvor tilleggsskattereaksjonen kan bli svekket ved de mest alvorlige overtredelser. Dette medlemmet erkjenner imidlertid at man må gjennomføre endringer som følge av Norges ratifikasjon av Den europeiske menneskerettskonvensjon, men mener at tilpasningene i minst mulig grad bør avvike fra reglene slik de har vært praktisert til nå. Dette innebærer at tilleggsskatt også i fortsettelsen bør være en minimumsstraff ved brudd på opplysningspliktsreglene også i de forhold som er såpass grove at det kvalifiserer for ytterligere straffereaksjon.

I og med at tilleggsskatt har karakter av straff i relasjon til EMK etter høyesterettsavgjørelsene av 3. mai 2002, vil det være nødvendig med noen tilpasninger for å få systemet til å være i samsvar med EMK – og da særlig med forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i relasjon til EMK P 7–4. Har ligningsmyndighetene bestemt seg for å anmelde forholdet, må følgelig også tilleggsskattereaksjonen ilegges av domstolene slik at en eventuell fengselsstraff og tilleggsskatt kommer som én reaksjon på forholdet.

Selv om tilleggsskatt har karakter av straff etter EMK er det etter dette medlemmets oppfatning ikke nødvendig å gjøre tilleggsskatt som straff etter intern rett – selv om forholdet anmeldes og tilleggsskatt således blir å fastsette av domstolene. Riktignok vil EMK medføre at også tilleggsskattevedtaket vil måtte oppfylle en del minimumskrav i strafferettspleien – blant annet vil skattyter kunne fremlegge nye bevis, selv om dette måtte være avskåret ved prøvingen av selve ligningssaken. Det vil også være spørsmål om det vil gjelde andre beviskrav for tilleggsskattevedtaket som følge av uskyldspresumpsjonen i EMK artikkel 6. Men disse spørsmål vil oppstå ved enhver rettslig prøving av tilleggsskattevedtak – enten tilleggsskatt er den eneste reaksjon på forholdet eller det ilegges av en domstol i en straffesak kombinert med andre straffereaksjoner. Dette medlemmet er derfor kommet til at (forhøyet) tilleggsskatt etter ligningsloven kapittel 10 skal opprettholdes også i de tilfelle det er aktuelt med tilleggsreaksjon etter kapittel 12. Domstolenes oppgave vil da bli å prøve om vilkårene for tilleggsskatt foreligger, og hvilken sats som skal anvendes etter ligningslovens regler. I tillegg vil domstolene så måtte ta stand-

punkt til tilleggsreaksjoner, først og fremst fengselsstraff, hvor de ved utmålingen – som i dag – må ta høyde for den tilleggsskatt som blir ilagt, slik at det samlet sett blir en rimelig reaksjon på forholdet.

Ved denne ordning vil domstolene prejudisielt måtte ta standpunkt til holdbarheten av det materielle ligningsvedtak – hvilket normalt ikke kan antas å medføre problemer. I noen tilfelle kan det oppstå tvil om ligningsvedtaket er basert på riktig faktum – hvilket kan gjøre det mer problematisk for domstolene å fastsette en riktig tilleggsskatt – særlig hvis opplysningssvikten er på det rene, men det er tvil om hvor stort omfang skatteunndragelsen har. Dette spørsmål vil imidlertid domstolene alltid stå overfor ved enhver rettslig prøving av tilleggsskattespørsmålet og uansett om det utmåles en særskilt straff i tillegg (hvor straffedomstolene må ilegge tilleggsskatt i første instans).

Dette medlemmet frykter at domstolene ikke vil opprettholde dagens tilleggsskattenivå – særlig ved store beløpsmessige skatteovertredelser – hvis bøtestraff innføres som alternativ til tilleggsskatt i anmeldelsestilfellene. Dersom det skulle bli avvik mellom bøter og tilleggsskatt – vil den samlede reaksjon lett kunne bli oppfattet som mildere ved de mer alvorlige overtredelser hvor tilleggsskatt ilegges av domstolene i forbindelse med en straffesak. Skulle dette skje vil det utvilsomt føre til at ligningsmyndighetene ikke vil anmelde selv de mest alvorlige brudd på opplysningsplikten – i alle fall ikke hvis det dreier seg om store beløp. Dette medlemmet mener at det er av stor betydning for tilleggsskattesystemets legitimitet at tilleggsskattereaksjonen opprettholdes også i de groveste tilfellene. Den beste garanti for dette har vi ved å opprettholde reaksjonen også i anmeldelsestilfellene, med den endring at det da blir domstolene som ilegger tilleggsskatten. Ved et slikt system vil skattyter for øvrig miste klageadgangen, men må bruke anke som rettsmiddel mot idømt tilleggsskatt.

Subsidiært kan dette medlemmet gå inn for en bøtestraff som erstatning for tilleggsskatt i anmeldelsestilfellene hvis det i loven tas inn bestemmelser om at bøtestrafen skal ilegges etter de samme regler og satser som for tilleggsskatten. Alternativet, at tilsvarende regler tas inn i forarbeidene, kan dette medlemmet ikke gå inn for da forarbeidene har mindre vekt som rettskilde enn en uttrykkelig lovtekst. En slik fremgangsmåte vil følgelig ikke gi samme garanti for at domstolene vil utmåle bøkene etter samme prinsipper som ileggelse av tilleggsskatt.

## 14.3 Valg av sanksjon

### 14.3.1 Innledning

Utvalget foreslår at det tosporede sanksjonssystemet med en administrativt ilagt tilleggsskatt og en ren strafferettslig sanksjon, videreføres. Innenfor rammen av simpel uaktsomhet, kan bare den administrative sanksjonen anvendes. Ved grovt uaktsomme eller forsettlige overtredelser, må ligningsmyndighetene velge om skattyter skal ilegges tilleggsskatt eller anmeldes for forholdet. Det bør være opp til ligningsmyndighetene, basert på en generell anmeldelsesinstruks, å vurdere hvilke forhold som bør anmeldes for strafferettslig forfølgning, jf. ovenfor. For det løpende arbeid med kontroll og sanksjonering av de lovbrudd som avdekkes, bør det etableres rutiner for samarbeid mellom ligningsmyndighetene og politi/påtalemyndighet. For å unngå at sakene blir henlagt på grunn av kapasitetsmangel hos politi og påtalemyndighet bør et slikt samarbeid blant annet avklare etterforskningskapasiteten. Et slikt samarbeid bør også kunne bidra til å sikre at det er de rette sakene som anmeldes for videre strafferettslig vurdering.

Fordi sakene kan være svært forskjellige, anses det som uhensiktsmessig å forsøke å gi nærmere retningslinjer for anmeldelsespraksis i lovs form. Lovbruddets alvor og grovhet vil i mange tilfeller bero på en samlet vurdering. Graden av skyld og størrelsen på det beløp som er søkt unndratt vil være sentrale momenter, men andre forhold kan også være relevante for om forholdet bør anmeldes. For eksempel kan en grovt uaktsom overtredelse som ellers ville blitt avgjort med tilleggsskatt, likevel bli anmeldt fordi det er aktuelt å anmelde en som har medvirket til skattesviket. I slike tilfeller kan det være hensiktsmessig at begge anmeldes slik at deres respektive roller og befatning med saken kan vurderes samlet.

For utvalget er det derfor ikke grunn til å gå nærmere inn på hvilke overtredelser av ligningsloven som bør avgjøres administrativt med en tilleggsskatt og hvilke som bør anmeldes. Fordi ligningsmyndighetene i sammenheng med valg av sanksjonsspor vil stå overfor nye rettslige problemstillinger knyttet til forbudet mot gjentatt straffefølgning i P 7-4, vil utvalget drøfte noen problemstillinger som må antas å ha praktisk betydning.

### 14.3.2 Samme forhold

Forbudet mot gjentatt straffefølgning i P 7-4 er begrenset til samme forhold. Hva som skal anses

som samme forhold, vil sannsynligvis ikke volde særlige problemer i flertallet av saker som gjelder brudd på skattyters opplysningsplikt. Det sentrale er om den objektive gjerningsbeskrivelsen i de aktuelle lovbestemmelsene er den samme.

I noen tilfeller kan det likevel være tvil om en står overfor ett sammenhengende straffbart forhold eller flere enkeltstående overtredelser som anvendes i konkurrans. Dette kan ha betydning i ulike relasjoner, herunder i forhold til forbudet mot gjentatt straffefølgning. På ligningslovens område er situasjonen ofte den at det avdekkes brudd på opplysningsplikten for flere år. Det klare utgangspunkt er at hvert inntektsår vurderes som ett lovbrudd. Har skattyter for flere år gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, har han begått flere lovbrudd. Dette innebærer i prinsippet at henholdsvis tilleggsskatt og straff kan anvendes for forhold som gjelder forskjellige år.

Forholdene kan imidlertid i noen tilfeller ligge slik an at det kan reises spørsmål om dette utgangspunkt må fravikes og at overtredelsene må anses som ett sammenhengende forhold. Dette vil bero på en helhetsvurdering, der sammenheng i tid, tilknytning til samme sted og et eventuelt felles forsett er momenter av betydning, jf. Rt. 1994 side 203. Dersom konklusjonen blir at det dreier seg om ett sammenhengende forhold, vil en sanksjon ilagt for brudd på opplysningsplikten for et ligningsår, stenge for en senere sanksjonering for overtredelsene for de øvrige år. Begrunnelsen er at det i realiteten dreier seg om samme forhold.

### 14.3.3 Ulike rettssubjekter

Forbudet i P 7-4 er begrenset til å gjelde for samme rettssubjekt. Det er således ikke til hinder for at så vel hovedmannen som en eller flere medvirkere, kan forfølges og straffes for samme forhold. Forbudet er heller neppe til hinder for at for eksempel skattyter ilegges tilleggsskatt, mens medvirkerens forhold anmeldes til politiet. Andre hensyn kan imidlertid tilsi at alle impliserte i slike tilfeller bør anmeldes, jf. ovenfor.

Forbudet vil heller ikke være til hinder for at så vel sentrale aktører i et selskap som selskapet selv forfølges. Et praktisk eksempel kan være at det tas ut tiltale mot både hovedaksjonær og selskapet eller mot daglig leder og selskapet. Her er det flere muligheter – det kan for eksempel, når vilkårene for det foreligger, reises tiltale mot selskapet etter reglene i straffeloven kapittel 3 a. Slike tilfeller er muligens mest praktiske ved overtredelser av merverdiavgift- og tollovgivningen, hvor det kan være

aktuelt å reise tiltale også for andre sider av det straffbare forholdet som for eksempel bedrageri etter straffeloven § 270. Utvalget vil imidlertid anta at problemstillingen også kan være aktuell for skattesvik. Så lenge det ikke skal skje en identifikasjon mellom selskapet og aksjonæren vil en slik straffettslig forfølgning i utgangspunktet ikke være i strid med forbudet mot gjentatt straffeforfølgning.

#### 14.3.4 Skifte av sanksjonsspor

En praktisk problemstilling er om det vil være mulig å skifte sanksjonsspor, og på hvilket stadium av forfølgningen denne muligheten eventuelt vil være stengt. Dette er det vanskelig å gi et generelt svar på. Utvalget vil likevel drøfte noen typetilfeller som antas å være praktiske.

Dersom skattyter er varslet om at ligningsmyndighetene vurderer å ilegge ordinær tilleggsskatt, men den videre saksbehandlingen viser at skattyter har handlet forsettlig eller grovt uaktsomt, vil ikke forbudet i P 7–4 være til hinder for ligningsmyndighetene anmelder forholdet i stedet for å ilegge tilleggsskatt. Selv om det dreier seg om samme faktiske brudd på opplysningsplikten, kan lovbruddet sies å ha endret noe karakter på grunn av graden av skyld. Det avgjørende i denne sammenheng er imidlertid at skattyter i tilfeller som dette ikke kan hevdes å ha noen berettiget forventning om at lovovertrедelsen skal avgjøres med en administrativ sanksjon. Det samme gjelder for tilfeller hvor skattyter er varslet om at ligningsmyndighetene vurderer å ilegge forhøyet tilleggsskatt, men senere kommer til at lovbruddet er så grovt at det likevel bør anmeldes for strafferettslig forfølgning i stedet for en administrativ sanksjonering. I slike tilfeller forligger det heller ingen endelig avgjørelse som stenger for en senere straffeforfølgning.

Et annet praktisk typetilfelle er at påtalemyndigheten henlegger en anmeldelse etter ligningsloven §§ 12–1 eller 12–2. Hvorvidt en henleggelse stenger for at ligningsmyndighetene senere kan ilegge tilleggsskatt, vil etter utvalgets syn bero på hvilket grunnlag det anmeldte forhold er henlagt. Utvalget finner grunn til å fremholde at dette er en ny og uavklart rettslig problemstilling som det ikke er mulig å angi noen helt sikker løsning på.

En anmeldelse kan henlegges på et grunnlag som innebærer at det anmeldte forholdet ikke har vært vurdert. Det vil for eksempel være tilfellet dersom en anmeldelse er henlagt på grunn av manglende etterforskningskapasitet. I slike tilfeller

taler tungtveiende hensyn for at forbudet i P 7–4 ikke stenger for at saken forfølges administrativt. En henleggelse med denne begrunnelse innebærer at det fortsatt er et uoppgjort forhold som ikke er realitetsbehandlet av kompetent myndighet. Det kan med styrke hevdes at skattyter i en slik situasjon ikke kan ha en begrunnet forventning om at saken er avsluttet fordi politiet ikke har hatt kapasitet til å etterforske forholdet.

Dersom et anmeldt forhold henlegges på grunn av bevisets stilling, blir bildet mer sammensatt. En henleggelse på dette grunnlag innebærer at det er foretatt en vurdering av sakens realitet. Henleggelsesgrunnlaget kan likevel reflektere ulike begrunnelser. Et praktisk alternativ er at det strafferettslige beviskravet ikke anses oppfylt, for eksempel slik at det er tvil om det skjerpede skyldkravet er oppfylt. Spørsmålet er om ligningsmyndighetene i et slikt tilfelle har mulighet til å nedsanksjonere og ilegge ordinær tilleggsskatt hvor beviskravene er mindre strenge. Det kan hevdes at skattyter slipper urimelig lett fra overtrедelsen dersom det i slike tilfeller ikke er adgang til å ilegge en mildere administrativ sanksjon. På den annen side er det foretatt en realitetsvurdering som faller ut til skattyters gunst innenfor rammen av de prinsipper som gjelder for straffesaker. Det kan hevdes at skattyter i et slikt tilfelle vil ha en rimelig forventning om at saken er avsluttet. Det er derfor usikkert om en slik senere sanksjonering vil være forenlig med forbudet i P 7–4.

Når et anmeldt forhold er henlagt enten fordi forholdet ikke er straffbart eller fordi anmeldtes forhold ikke anses som straffbart, er det foretatt en realitetsvurdering av saken som i denne sammenheng har likhetstrekk med en frifinnelse. Den anmeldte bør i slike tilfeller kunne ha en begrunnet forventning om at saken er avsluttet. Det er utvalgets syn at ligningsmyndighetene i tilfeller som dette ikke har mulighet til å fortsette forfølgningen i et administrativt spor.

Som gjennomgangen ovenfor viser er utvalget av den oppfatning at hvorvidt en henleggelse fra påtalemyndighetens side stenger for en etterfølgende ileggelse av tilleggsskatt, beror på en vurdering av om det har skjedd en realitetsvurdering av saken og om skattyter har en begrunnet forventning om at forfølgningen er avsluttet. I de tilfellene en henleggelse stenger for en etterfølgende ileggelse av tilleggsskatt, vil skattyter ikke bli ilagt noen sanksjon. Som nevnt innledningsvis er det derfor nødvendig at det etableres rutiner for samarbeid mellom ligningsmyndighetene og politi/påtalemyndighet som tar høyde for dette.

## Kapittel 15

# Enkelte sæpøsmå

### 15.1 Renter

#### 15.1.1 Innledning

Når det blir fastsatt tilleggsskatt av økning av skatt og avgift ved vedtak i endringssak, skal skattyter svare renter av økningen. Renten beregnes for hvert hele kalenderår fra utløpet av året etter inntektsåret til det år vedtaket blir truffet, jf. ligningsloven § 9–10 og forskrift 15. juli 1994 nr. 679 om rentesats ved økt skatt eller avgift etter vedtak i endringssak. I mandatet bes utvalget om å vurdere forholdet til rentebestemmelsen generelt, med sikte på å gjøre renteplikten mindre avhengig av forholdet til tilleggsskatt.

#### 15.1.2 Gjeldende rett

For å ha et godt grunnlag for vurderingen av en eventuell ny regel om renteplikt i ligningsloven, har utvalget funnet det nyttig å se hen til det øvrige regelverket om renter på skatte- og avgiftsområdet. I det følgende beskrives de mest sentrale bestemmelsene om renteplikt ved forsinket betaling, renter etter avregning ved ordinær ligning, renter som følge av endringsvedtak og rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av for mye betalt skatt og avgift.

##### 15.1.2.1 Forsinkelsesrenter

Alminnelige regler om renter ved forsinket betaling er gitt i lov 17. desember 1976 nr. 100 om renter ved forsinket betaling (forsinkelsesrenteloven). I forskrift 17. desember 1993 nr. 1144 om renter ved forsinket betaling er forsinkelsesrenten fastsatt til 12 prosent p.a. Anvendelsesområdet for forsinkelsesrenteloven er begrenset til å gjelde for pengekrav på formuerettens område, og kommer dermed ikke direkte til anvendelse på offentligrettslige krav. For de fleste skatte- og avgiftskrav henvises det imidlertid til rentesatsen i forsinkelsesrenteloven, eventuelt med en økning av satsen.

Ved forsinket betaling av forskuddsskatt, restskatt, forhåndsskatt, resterende skatt og utlignet skatt beregnes renter etter samme rentesats som

satsen fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven, jf. skattebetalingsloven § 31 nr. 1, jf. forskrift 6. mai 1994 nr. 332 om renteberegning ved for sen innbetaling av skatt. Ved forsinket betaling av arbeidsgiveravgift beregnes renter etter de samme regler som for skatt, jf. folketrygdloven § 24–4 sjette ledd. Også ved for sen betaling av terminskatt, utlignet skatt etter petroleumsskatteloven, renter og rentetillegg beregnes renter etter satsen fastsatt med hjemmel i forsinkelsesrenteloven, jf. forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskrivning, betaling og avregning av terminskatt mv. Etter arveavgiftsloven § 22 første ledd første punktum skal den avgiftspliktige eller testamentfullbyrderen betale forsinkelsesrenter dersom forfallstiden for betaling av arveavgiften oversittes. Renten beregnes med den til enhver tid gjeldende rentesats fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven, jf. § 1 i forskrift 4. februar 1994 nr. 108 om renter etter lov om avgift på arv og visse gaver. Det følger av merverdiavgiftsloven § 36 første ledd at det skal betales renter av avgiftsbeløp som ikke blir betalt i rett tid. Nærmere regler er gitt i forskrift 23. desember 1974 nr. 9 (nr. 65) om betaling av avgift og beregning og betaling av renter og rentegodtgjørelse etter merverdiavgiftsloven. Etter forskriften § 3 er rentesatsen 3 prosent over den gjeldende rentesats fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven. Det vil si at rentesatsen per 1. januar 2002 var 15 prosent p.a.

##### 15.1.2.2 Renter etter avregning ved ordinær ligning

Når det ved avregningen for forskuddspliktige og avstemmingen for etterskuddspliktige avdekkes at det er betalt for lite forskudd på skatt eller forhåndsskatt, oppstår det en restskatt eller resterende skatt. Restskatt og resterende skatt tillegges en fast rente, jf. skattebetalingsloven §§ 23 nr. 2 og 27 nr. 7. Tillegget for restskatt er 5 prosent med unntak for skattytere som omfattes av juniutlegget av skattelisten, hvor rentetillegget er 4,5 prosent, jf. § 8 i forskrift 26. februar 1999 nr. 272 om rentegodtgjørelse og rentetillegg av skatt m.v. (renteforskriften). Tillegget for resterende skatt er 3 pro-

sent for den del av skatten som overstiger en tredjedel av utlignet skatt, jf. § 9 i renteforskriften. Det påløper ikke rentetillegg for skattytere som får sin skatt begrenset etter skatteloven § 17–1, jf. skattebetalingsloven § 23 nr. 2. Det er gitt enkelte unntak fra reglene om rentetillegg i § 7 i forskrift 30. april 1958 nr. 9990 om gjennomføringen av avregningen.

### 15.1.2.3 Renter ved endringsvedtak

Når skatte- og avgiftsmyndighetene treffer vedtak om endring som innebærer en økning i skatte- eller avgiftsplikten, gjøres kravet (økningen) normalt gjeldende overfor den skatte- eller avgiftspliktige på et senere tidspunkt enn om kravet hadde vært fastsatt på ordinær måte. For enkelte krav er det i dag egne forfallsfrister (betalingsfrister) for den delen av kravet som oppstår på denne måten. Renter beregnes i slike tilfeller særskilt fra det tidspunktet kravet normalt skulle vært betalt og fram til forfallstidspunktet for økningen. Oversittes forfallstidspunktet beregnes renter etter reglene om renter ved forsinket betaling.

For enkelte kravstyper er det ikke egne regler om renter ved endringsvedtak, fordi det ikke er egne forfallsregler for det kravet (økningen) som gjøres gjeldende som følge av vedtaket. I slike tilfeller anses kravet som oppstått og forfalt på det tidspunktet det skulle vært betalt etter de ordinære regler, og renter beregnes etter reglene i forsinkelsesrenteloven fra opprinnelig forfall fram til betaling skjer.

Ligningsloven § 9–10 har regler om renter ved vedtak om endring. Av økningen i skatt som følge av vedtaket, beregnes renter med 7 prosent p.a. dersom det treffes avgjørelse om ileggelse av tilleggsskatt. Renter beregnes fra utgangen av året etter inntektsåret og fram til det år vedtaket om forhøyelse treffes. Nærmere regler er gitt i forskrift 15. juli 1994 nr. 679 om rentesats ved økt skatt eller avgift etter vedtak i endringssak. Rentebestemmelsen i § 9–10 kommer også til anvendelse ved endringsvedtak vedrørende skatt og lønnstrekk etter svalgardsskatteloven.

For renteberegning ved endringsvedtak som følge av manglende, uriktig eller ufullstendig årsoppgave for arbeidsgiveravgift, gjelder bestemmelsen i ligningsloven § 9–10 tilsvarende, jf. henvisningen i folketrygdloven § 24–4 tredje ledd. Ved endringsvedtak som følge av manglende, uriktig eller ufullstendig beregningsoppgave for arbeidsgiveravgift er det ved renteberegningen praksis for at endringer i avgiftsbeløpet henføres til de angjeldende terminer med opprinnelig forfall for disse.

Hjemmelsgrunnlaget for renteberegningen er i slike tilfeller ikke helt klar, men antas å følge av folketrygdloven § 24–4 sjette ledd, jf. skattebetalingsloven § 31 nr. 1. Arbeidsgiveravgiften følger oppgjør- og betalingsreglene for arbeidsgivers oppgjør for forskuddstrekk. Rentesatsen som benyttes er imidlertid satsen for forskuddsskatt, restskatt og forhåndsskatt, dvs. 12 prosent p.a. Rentene beregnes fra ordinært forfall for den enkelte termin og fram til betaling skjer.

Ved etterberegning eller endring av petroleumsskatt skal det beregnes renter av forhøyelsen fra 1. januar året etter inntektsåret fram til betaling eller forfall, jf. § 7 nr. 2 i forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskrivning, betaling og avregning av terminskatt m.v. Rentesatsen er 5,5 prosent p.a., jf. forskriften § 11 nr. 2. Renter for et kalenderår skal tillegges grunnlaget for renteberegningen for de etterfølgende år (rentesrente), jf. § 10. Det organ som treffer avgjørelse om endring, kan også bestemme at renter ikke skal beregnes i enkelte tilfeller, eller at rentebeløpet skal settes ned, jf. § 7 nr. 2 annet ledd.

Etter merverdiavgiftsloven § 37 første ledd skal et vedtak om økning av avgift omfatte renter av økningen, beregnet fra det tidspunkt avgiften skulle vært betalt til 10. dag etter utløpet av den måneden melding om endringsvedtaket postlegges. Rentesatsen er 3 prosent over gjeldende rentesats fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven.

### 15.1.2.4 Rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av for mye innbetalt skatt og avgift

Ved tilbakebetaling av for mye betalt skatt eller avgift, beregnes det renter i to typetilfeller; når tilbakebetaling skjer etter en fastsatt forfallsfrist og når tilbakebetaling skjer som følge av endringsvedtak mv.

Inn under første gruppe faller rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av overskytende inngående merverdiavgift (tilgodebeløp i henhold til omsetningsoppgave) når tilbakebetalingen skjer etter fristen på tre uker, jf. merverdiavgiftsloven § 36 annet ledd. Rentesatsen er 0,5 prosent per måned eller del av måned.

Når for mye innbetalt forskudd på skatt eller forhåndsskatt tilbakebetales senere enn seks uker etter at utlegg av skattemønstrene er kunngjort, har skattyter krav på renter av tilbakebetalingsbeløpet med 0,3 prosent per måned eller del av måned som løper fra kunngjøringen til tilbakebetalingen skjer, jf. renteforskriften § 1 bokstav e.

Ved tilbakebetaling av arbeidsgiveravgift senere enn seks uker etter innbetaling, ytes det

rentegodtgjørelse med 0,4 prosent for hver måned eller del av måned fra innbetalingen og fram til tidspunktet for tilbakebetalingen, jf. forskrift 23. desember 1997 nr. 1434 om rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av arbeidsgiveravgift og trekkbeløp (trekkansvar) § 1.

Ved for sen tilbakebetaling av petroleumsskatt ytes det rentegodtgjørelse etter samme sats som for renter ved forsinket innbetaling, dvs. etter satsen for forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven.

Inn under den andre gruppen faller rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av for mye innbetalt skatt på forskudd eller som forhåndsskatt, jf. renteforskriften § 1. Rentesatsen er 4 prosent for forskuddspliktige som omfattes av juniutlegget, mens satsen er 5 prosent for forskuddspliktige som omfattes av høstutlegget. Er det innbetalt tilleggsforskudd innen 30. april i ligningsåret som skal tilbakebetales, er satsen for rentegodtgjørelsen 0,5 prosent (juniutlegg) og 1,2 prosent (høstutlegg). Av for mye innbetalt forhåndsskatt, dvs. over 2/3 av utlignet skatt, ytes en fast rentegodtgjørelse med 1 prosent. Satsen er den samme for utskrevet forhåndsskatt betalt før 30. april og tillegg til forhåndsskatt betalt før 30. april.

Når tilbakebetaling av skatt skjer som følge av endring etter den ordinære avregningen, beregnes renter fra det tidspunktet skatten som tilbakebetales, ble innbetalt og fram til tilbakebetalingstidspunktet, jf. § 4 i renteforskriften. Rentesatsen er 0,3 prosent for hver måned eller del av måned.

Når merverdiavgift tilbakebetales som følge av endringsvedtak etter klagebehandling, nedsettelse eller rettsavgjørelse eller rettsforlik, ytes rentegodtgjørelse med 0,5 prosent per måned eller del av måned, beregnet fra betaling fram til tidspunktet for tilbakebetalingen.

Etter forskrift til petroleumsskatteloven skal det ytes rentegodtgjørelse etter satsen fastsatt etter forsinkelsesrenteloven ved tilbakebetaling av terminskatt, utlignet skatt, renter og rentetillegg. Ved tilbakebetaling av for mye innbetalt arveavgift er ratesatsen 0,5 prosent per måned eller del av måned, jf. arveavgiftsloven § 22 annet ledd.

### 15.1.3 Utvalgets vurderinger og forslag

Som nevnt foran følger det av mandatet at utvalget skal vurdere forholdet til rentebestemmelsen generelt, med sikte på å gjøre renteplikten mindre avhengig av forholdet til tilleggsskatt. Slik utvalget forstår mandatet ligger det i dette en forutsetning om at det ved endringsvedtak skal beregnes renter i en eller annen form.

Som det fremgår av drøftelsen i avsnitt 9.2.7 er utvalget av den oppfatning at morarenter vanskelig kan anses som straff etter EMK artikkel 6, selv om den settes noe høyere enn markedsrenten, så lenge hovedformålet med renteileggelsen ikke er å straffe. Utvalget legger dette til grunn i det følgende.

Bakgrunnen for rentebestemmelsen i ligningsloven § 9–10 følger av forarbeidene til loven, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 117 flg. Det fremgår her at departementet var enig med Lovutvalget, hvis innstillinger dannet grunnlaget for ligningsloven, i at det er naturlig å beregne renter når skattyter faktisk betaler skatten vesentlig senere enn han normalt skulle ha gjort. Departementet la hovedvekt på at man må motvirke fristelsen til å spekulere i rentefri skattekreditt. Departementet mente likevel at en konsekvent renteplikt ville føre for langt. Når forsinket utligning skyldes et uhell som ikke kan bebreides skattyter, mente departementet at skattyter ofte i god tro vil ha brukt pengene til formål som ikke ville ha blitt finansiert ved lån.

Lovutvalget foreslo at renter skulle beregnes når den forsinkede utligningen skyldes skattyters eget forhold. Dette kriteriet mente departementet ville medføre ekstra problemer for ligningsforvaltningen, og foreslo derfor å knytte vilkåret opp til de tilfeller det ilegges tilleggsskatt.

Etter utvalgets oppfatning må regelverket som regulerer når det skal beregnes renter i forbindelse med endringssaker, være klart og entydig. Det bør ikke utformes regler som medfører at renter skal beregnes etter en skjønnsmessig norm. En slik regel vil kunne føre til forskjellsbehandling mellom skattytere både innen samme kommune og mellom skattytere i forskjellige kommuner.

Utvalget har vurdert fire alternative løsninger for regler om renteplikt i endringssaker. En mulighet er å beholde dagens regler om at renter kun beregnes når det er ilagt tilleggsskatt. Et alternativ er at det beregnes renter når endringsvedtaket treffes et visst antall år etter inntektsåret. En tredje mulighet er at renter beregnes når skattebeløpet som følge av endringsvedtaket, overstiger et bestemt beløp. En siste mulighet er at renter beregnes i alle endringssaker. I vurderingen av de mulige løsningene, har utvalget delt seg i et mindretall og et flertall.

Flertallet, alle med unntak av utvalgsmedlem Jan Syversen, vil påpeke at en uheldig følge av de tre første alternativene er at det kan oppstå (store) terskelvirkninger ved at de skattytere som omfattes av bestemmelsene vil få en tilleggsreaksjon i forhold til de skattytere som ikke omfattes og der-

med ikke får beregnet renter på kravet. Flertallet vil også peke på at dagens renteregulering kan føre til markerte forskjeller i den økonomiske konsekvensen for skattytere som blir ilagt tilleggsskatt sammenlignet med skattytere som ikke ilegges tilleggsskatt. Ved økning av alminnelig inntekt med 100 000 kroner og tilleggsskatt med 30 prosent i år tre etter inntektsåret, vil tilleggsskatten utgjøre 8 400 kroner og rentebeløpet 1 960 kroner. Når endringen skjer syv år etter inntektsåret, vil rentebeløpet utgjøre 9 800 kroner. Eksemplet viser at rentebeløpet i seg selv kan bli betydelig, samtidig som det vil bli høyere enn tilleggsskatten dersom endring av ligningen skjer flere år etter ligningsåret.

Et skattekrav som følge av endret ligning, gjøres gjeldende overfor skattyter på et senere tidspunkt enn om kravet hadde vært fastsatt ved ordinær ligning. Dersom det ikke beregnes renter på et slikt krav har skattyter hatt en rentefri skattefordel. Flertallets prinsipielle utgangspunkt er at det bør beregnes renter av kravet, uavhengig av årsaken til etterberegningen. Skattyter har, uansett om han er å bebreide eller ikke, hatt en likviditetsfordel som bør tilbakebetales i form av renter. Rentene skal dekke det tap det offentlige har hatt ved at skattebeløpet betales for sent. En slik regel motsvares av at det offentlige i dag må svare rentegodtgjørelse av tilbakebetalt beløp, når skattyter får endret ligningen til sin gunst, uansett årsaken til dette. Flertallet viser også til at hovedregelen på det øvrige skatte- og avgiftsområdet er at det offentlige har krav på renter når en endring medfører etterberegning av skatt eller avgift. Det er kun ved endring av ligningen til skattyters ugunst at det i dag oppstilles et ekstra vilkår for renteplikt.

Etter ligningsloven § 9–10 beregnes rentene fra utløpet av året etter inntektsåret til det året vedtak blir truffet. I praksis innebærer det at renter beregnes for hele kalenderår fra og med året etter ligningsåret til og med året før vedtaksåret. Flertallet har vurdert om rentene bør beregnes fra et annet tidspunkt i et system med renteberegning i alle endringssaker til skattyters ugunst.

For å unngå renter på restskatt, kan skattyter innbetale et tilleggsforskudd eller tillegg til forhåndsskatt innen 30. april året etter inntektsåret, jf. skattebetalingsloven §§ 21 og 27 nr. 4. En mulighet er å beregne renter av for sent utlignet skatt fra utløpet av denne fristen, dvs. fra 1. mai i ligningsåret. Alternativet er å beregne rentene som etter gjeldende rett, hvilket innebærer at det ikke beregnes renter dersom endringsvedtaket treffes i løpet av ligningsåret. Etter flertallets oppfatning gir sistnevnte tidspunkt et praktisk utgangspunkt for ren-

teberegningen, i tillegg til at det offentlige tap som regel vil være minimalt når endringsvedtaket treffes kort tid etter ordinær ligning.

Etter flertallets syn vil det prinsipielt riktige være å beregne renter fram til forfallstidspunktet for betaling av skatten. I og med at skatteberegningen i praksis skjer puljevis, vil det, avhengig av når endringsvedtaket treffes, kunne gå flere uker før skatteberegningen skjer og skattekravet sendes skattyter. Etter flertallets syn er det ikke rimelig at skattyter skal belastes med renter for denne perioden. Flertallet foreslår derfor at renter beregnes fram til vedtakstidspunktet. Rentesatsen bør som i dag fastsettes i forskrifts form, slik at den enkelt kan endres ved større endringer i det alminnelige rentenivået.

Mindretallet, utvalgsmedlem Jan Syversen, deler ikke flertallets syn på renter. Selv om mandatet pålegger utvalget å vurdere en frikopleing av renter og tilleggsskatt, mener dette medlemmet at gjeldende regler på dette område bør opprettholdes. Renter etter ligningsloven § 9–10 – altså renter på ilagt skattetillegg i perioden etter utløpet av inntektsåret til året før vedtak om endring treffes – må reserveres for de tilfeller hvor skattyter er noe å bebreide. For øvrig vil et endringsvedtak i skattyters disfavør alltid medføre renter på restskatt/resterende skatt, men dette rentekravet vil ikke gi skattekreditor kompensasjon for den tid som har gått fra ligning til endringsvedtak.

Det avgjørende for dette medlemmet er at renter etter ligningsloven de facto vil utgjøre en kraftig økonomisk sanksjon for skattyter – ved endring ut over to års fristen kan rentebeløpet – som påpekt ovenfor – utgjøre vesentlig større beløp enn ilagt tilleggsskatt. Selv om det selvsagt kan hevdes at skattyter i slike tilfeller har hatt en rentefri skattefordel, mener mindretallet at dette ikke er tilstrekkelig til å begrunne at skattyter ilegges renter.

Det avgjørende for dette medlemmet er at rentekravet kan innebære en alvorlig økonomisk sanksjon som kan sette skattyter i en meget vanskelig økonomisk situasjon. I de tilfeller hvor skattyter ikke kan bebreides for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, vil skattyter således være i god tro og som en følge av dette vil han normalt ikke ha hatt noen anelse om mulighetene for en endringssak og de konsekvenser dette kan få for ham. Skattyter vil følgelig ikke ha tatt et større rentekrav i betraktning ved planleggingen av sine økonomiske forhold – dette vil komme som en stor overraskelse på han. Dette medlemmet mener at spørsmålet om renter bør ilegges bør avgjøres etter noe mindre formelt syn enn det flertallet går

inn for. Spørsmålsstillingen må bli hvem som bør ha *renterisikoen* i endringssaker.

Hvis det skjer en endring innenfor toårs fristen etter ligningsloven § 9–6 nr. 3 bokstav a og denne endring skyldes en endret rettsoppfatning fra ligningsmyndighetenes side, vil det virke sterkt urimelig om skattyter skulle bli påført en renteforpliktelse som følge av at ligningsmyndighetene ikke har benyttet en riktig rettsoppfatning ved ligningen. Det må etter dette medlemmets syn være åpenbart at staten bør ha *renterisikoen* i slike tilfeller – selv om rentene ved såpass korte tidsintervall vil utgjøre relativt mindre beløp.

Endring utenfor toårs fristen 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 fremstår 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 tvilsomt 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 urimelig. Også i slike tilfeller bør staten ha *renterisikoen*.

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, fremstå som urimelig. Satt på spissen kunne man jo si at også de unnskyldelige skattytere burde ilegges en tilleggsskatt for eksempel på 10 prosent for å minske terskelvirk-

ningene. 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 lån. 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.

## 15.2 Arbeidsgiveravgift og forholdet til ligningslovens sanksjonsbestemmelser

Ligningsloven gjelder for utligning av trygdeavgift, jf. ligningsloven § 1–1 bokstav b. Fastsetting av pensjonsgivende inntekt og trygdeavgift foretas av

ligningsmyndighetene under ligningen. For arbeidsgiveravgiften gjelder ikke ligningsloven generelt, og ligningsmyndighetene foretar normalt ingen fastsettelse av grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift. Etter lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 24-3 første ledd skal arbeidsgiveren av eget tiltak beregne arbeidsgiveravgift etter § 23-2 for hver oppgjørsperiode, gi oppgave over beregningen (beregningsoppgave, også kalt terminoppgave) til vedkommende skatteoppkrever og innbetale avgiften til de tider som er fastsatt for skattetrekk i skattebetalingsloven § 12 nr. 1. Etter § 24-3 annet ledd skal arbeidsgiveren etter utgangen av kalenderåret gi oppgave (årsoppgave) over grunnlaget for beregningen av arbeidsgiveravgift etter § 23-2.

Dersom arbeidsgiver ikke leverer terminoppgave etter § 24-3 første ledd, eller leverer en uriktig eller ufullstendig oppgave, kan ligningssjefen fastsette avgiften, jf. § 24-4 annet ledd. Unnlater arbeidsgiver å levere årsoppgave etter § 24-3 annet ledd, eller leverer en uriktig eller ufullstendig oppgave, kan ligningsmyndighetene fastsette eller endre grunnlaget for arbeidsgiveravgiften. For et slikt vedtak gjelder ligningsloven kapittel 9 om saksbehandling, §§ 10-2 til 10-4 om tilleggs-skatt (kalles da tilleggsavgift) og § 11-2 om søksmål fra det offentlige, jf. folketrygdloven § 24-4 tredje ledd. Ligningsloven § 10-1 om forsinkelsesavgift er ikke gitt tilsvarende anvendelse. Det kan

følgelig kun ilegges tilleggsavgift ved unnlatt levering eller levering av uriktig eller ufullstendig årsoppgave, ikke ved unnlatt levering eller levering av uriktig eller ufullstendig terminoppgave. Leverer arbeidsgiver årsoppgave i forbindelse med klage som realitetsbehandles, skal tilleggsavgiften for unnlatt levering av årsoppgaven frafalles. Når det ilegges tilleggsavgift, skal det svares renter etter ligningsloven § 9-10. Etter § 24-4 femte ledd straffes den som forsettlig eller grovt uaktsomt gir eller medvirker til å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller unnlater å sende inn pliktig oppgave til skatteoppkreveren eller ligningsmyndighetene i forbindelse med beregning, fastsetting eller endring av arbeidsgiveravgiften, etter bestemmelsene i ligningsloven kapittel 12.

Utvalgets mandat nevner ikke arbeidsgiveravgiftens forhold til sanksjonsbestemmelsene i ligningsloven spesielt, men stiller utvalget fritt til å vurdere andre spørsmål som det finner grunn til å drøfte i sammenheng med sin utredning.

Å gi utvalgets forslag til nye bestemmelser i ligningsloven direkte anvendelse for arbeidsgiveravgiften, reiser spørsmål som krever en grundig utredning. Av kapasitetshensyn har utvalget ikke foretatt en slik utredning. Utvalget nøyer seg derfor med å vise til at bestemmelsene om tilleggsavgift og straff vedrørende arbeidsgiveravgiften må tilpasses utvalgets forslag til nye regler om gebyr og tilleggsskatt.

## Kapittel 16

# Økonomiske og administrative konsekvenser

### 16.1 Innledning

Inkorporeringen av internasjonale menneskerettigheter i norsk rett har hatt konsekvenser for saksbehandlingen både i forvaltningen og i domstolene. Da menneskerettsloven ble vedtatt, var slike konsekvenser forutsatt som sannsynlige og påregnelige. Om dette vises til Ot.prp. nr. 3 (1998–99) *Om lov om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett* kapittel 11.

Forskjellige spørsmål knyttet til forholdet mellom administrative sanksjoner og straff, er i de senere år blitt brakt inn for domstolene til avgjørelse. Høyesterett har i årene 2000–2002 behandlet flere saker som på ulike måter reiser spørsmål om forholdet mellom tilleggsskatt og straff og anvendelsen av de rettssikkerhetsgarantier som følger av internasjonale konvensjonsforpliktelser i saker som gjelder tilleggsskatt. Det er nå fastslått at tilleggsskatt er å anse som straff etter EMK. Dette reiser blant annet spørsmål om hvilke krav som må stilles til saksbehandlingen, hvilke rettigheter en skattyter har som siktet i en sak om tilleggsskatt, og hvordan konflikten mellom opplysningsplikten som skattyter og retten til taushet som siktet skal løses.

Utvalget foreslår at systemet med en administrativ sanksjon i form av tilleggsskatt mot brudd på ligningslovens opplysningsplikt videreføres. For å ivareta skattyters rettssikkerhet, foreslår utvalget blant annet nye regler for saksbehandlingen ved ileggelse av tilleggsskatt. Rettsstillingen etter nyere rettspraksis sammenholdt med de forslag utvalget fremmer innebærer at skatte- og avgiftsforvaltningen fremover vil måtte ta stilling til nye typer av rettsspørsmål som har forankring i internasjonale menneskerettighetsinstrumenter. Oppfyllelse av krav til en rettssikker saksbehandling, stiller forvaltningen overfor nye utfordringer ved behandlingen av saker hvor det er aktuelt å ilegge tilleggsskatt. Forbudet mot gjentatt straffefølgning som følger av EMK P 7–4, innebærer videre at myndighetene må velge om et brudd på opplysningsplikten skal forfølges administrativt eller anmeldes til politiet.

Utvalget vil i dette kapittel gi en kort omtale av mulige administrative og økonomiske konsekvenser en gjennomføring av forslagene til endringer i sanksjonssystemet må antas å få. Utvalget vil i den sammenheng bemerke at det ikke er mulig å sondre mellom hva som må anses som konsekvenser av den rettsstilstand som allerede er etablert gjennom nyere rettspraksis, og hva som direkte følger av de forslag som fremmes. Nye krav til saksbehandlingen hvor formålet er å sikre en økt rettssikkerhet, vil etter utvalgets vurdering på et masseforvaltningsområde som dette med stor grad av sannsynlighet få konsekvenser. Hvor omfattende konsekvensene vil bli er imidlertid usikkert. Det lar seg ikke gjøre å beregne hvor mange tilleggsskattesaker som vil bli mer arbeids- og ressurskrevende før de nye reglene har virket en stund slik at man har vunnet erfaring. Disse konsekvensene må videre veies mot følger som trekker i motsatt retning. Utvalget antar at de nye reglene som foreslås, kan føre til at antallet saker hvor tilleggsskatt ilegges vil bli færre. Hvor store forskjeller det vil være tale om og hva disse kan komme til å bety økonomisk og administrativt, er det ikke mulig å ha noen begrunnet oppfatning om før reglene har vært praktisert en tid. Utvalget vil derfor begrense seg til å peke på de områder hvor forslagene må antas å få størst administrative og økonomiske konsekvenser. Utvalget går heller ikke inn på spørsmål om disse konsekvenser tilsier økte ressurser eller om de kan løses ved omdisponeringer.

Forslaget til nye regler om sanksjoner mot forsinkelse og unnlatt levering av selvangivelse mv. og nye regler om tilleggsskatt, antas å få begrensede konsekvenser for statens inntekter.

Utvalget finner det mest hensiktsmessig å omtale konsekvensene separat for henholdsvis skatteforvaltningen, justissektoren og skattyterne.

### 16.2 Konsekvenser i forhold til skatteforvaltningen

Ved ileggelse av en administrativ sanksjon som er å anse som straff etter EMK, vil skatteforvaltningen bli stilt overfor nye og til dels meget kompli-

serte rettslige problemstillinger hvor de krav som følger av internasjonale menneskerettighetskonvensjoner kan ha betydning. Generelle saksbehandlingsregler kan ikke gi svar på alle de ulike spørsmål som kan komme opp under behandlingen av en konkret sak. Etter utvalgets vurdering vil det særlig på kort sikt være behov for omfattende opplæringstiltak for at ligningsforvaltningen skal være tilstrekkelig rustet til å møte slike nye utfordringer.

Utvalget fremmer forslag til et nytt sanksjonssystem. Det vil derfor også være behov for gjennomgående opplæringstiltak i systemet som sådant, i tillegg til den opplæring som vil være nødvendig i forhold til internasjonale menneskerettigheter. Utvalget antar at de nødvendige opplæringstiltakene kan koordineres på en hensiktsmessig måte. Opplæringen bør være rettet mot både sentral og lokal skatte- og avgiftsforvaltning og bør være tilpasset ulike kategorier av saksbehandlere og vedtaksorganer. Hvor omfattende opplæringstiltakene vil måtte bli, vil blant annet bero på hvordan kompetansen innenfor EMK-relatert juss bygges opp. Flere modeller er her tenkelig, og det er ikke naturlig for utvalget å gå nærmere inn på detaljer vedrørende opplegget for slike opplærings- og etterutdanningsstiltak. Utvalget vil imidlertid anbefale at det på bred basis gis opplæring i de rettigheter og plikter som følger av internasjonale konvensjonsforpliktelser som har særlig praktisk betydning for behandlingen av spørsmål som gjelder tilleggsskatt.

I tillegg til slike opplæringstiltak på bred basis, bør det i den sentrale skatteforvaltning også bygges opp spesialkompetanse på disse områdene som på andre rettsområder. Om det også vil være nødvendig og ønskelig å etablere slik spisskompetanse lokalt, bør etter utvalgets syn vurderes nærmere når det nye sanksjonssystemet har virket en tid.

Ved innføringen av det nye sanksjonssystemet, vil det videre være nødvendig at de sentrale myndigheter utarbeider generelle retningslinjer for å sikre at reglene blir forstått og praktisert på en enhetlig måte. Slike retningslinjer vil for eksempel være av stor betydning for praktiseringen av de endringer som utvalget foreslår når det gjelder subjektive vilkår for ileggelse av tilleggsskatt og for de foreslåtte unntaksbestemmelsene.

Med den rettstilstand som er etablert, er det ikke lenger mulig å ilegge både tilleggsskatt og straff for samme forhold. For brudd på opplysningsplikten som er av en så alvorlig karakter at forholdet er straffbart, må ligningsmyndighetene foreta et valg. Med sikte på et effektivt sanksjons-

system, vil utvalget anbefale at det etableres rutiner for kommunikasjon med påtalemyndigheten. Utvalget vil anta at et nærmere opplegg for kommunikasjon og samarbeid med politi og påtalemyndighet bør ivaretas av de sentrale myndigheter. Slik utvalget ser det, er det neppe grunn til å anta at dette vil medføre administrative og økonomiske konsekvenser av betydning.

### 16.3 Konsekvenser i forhold til justissektoren

---

Innenfor justissektoren er det naturlig å omtale spørsmål om økonomiske og administrative konsekvenser i forhold til fri rettshjelp, og i forhold til domstoler og politi/påtalemyndighet. Det må antas at utvalgets forslag til nye saksbehandlingsregler for tilleggsskatt vil ha økonomiske konsekvenser. Utvalget legger til grunn at en skattyter, med grunnlag i rettighetskatalogen i EMK artikkel 6, i visse tilfeller vil ha rett til advokatbistand på det offentlige bekostning i saker som gjelder tilleggsskatt. En adgang til fri rettshjelp er begrunnet i de økte krav til rettssikkerhet ved behandling av saker som er å anse som straff i forhold til konvensjonen. Det vil etter utvalgets vurdering likevel være tale om en begrenset adgang til fri rettshjelp i slike saker. Før det er vunnet erfaring med de nye saksbehandlingsreglene, er det ikke mulig å angi nærmere hvor store beløp det her vil dreie seg om.

Når det gjelder justissektoren for øvrig er det delte oppfatninger i utvalget om hvilke konsekvenser de lovendringsforslag utvalgets flertall foreslår, vil ha. Det er flertallets vurdering at forslaget til nytt sanksjonssystem må antas å få begrensede konsekvenser for politiet og påtalemyndigheten. Denne sektoren har mer erfaring med anvendelse av internasjonale menneskerettighetsinstrumenter, og det vil derfor ikke her være samme behov for opplæring og kompetansebygging som på ligningsforvaltningens område.

Hvorvidt det vil bli noen endring av betydning i antall anmeldte saker, fremstår som usikkert. Det vil bero på flere forhold, blant annet på de kommunikasjonsrutiner og det samarbeid som anbefales etablert med ligningsmyndighetene. Det må under enhver omstendighet høstes noen erfaringer med det nye sanksjonssystemet, før det er mulig å ha noen begrunnet oppfatning av tendenser og utviklingsretninger.

I forhold til domstolene, vil det etter flertallets syn også være tale om begrensede konsekvenser. Det er imidlertid grunn til å peke på at skattesaker hvor det også er spørsmål om tilleggsskatt, kan bli

mer omfattende og kompliserte som følge av at tilleggsskatt er å anse som straff i forhold til EMK.

Et mindretall, utvalgets medlem Morten Eriksen, deler ikke flertallets oppfatning om at forslaget antas å få begrensede konsekvenser for politi og påtalemyndighet. Hvis ikke den samlede sanksjonsbruken skal svekkes, er det enkelte sider av lovforslaget som vil kunne medføre til dels betydelige ressursmessige konsekvenser for straffesakene. Dette skyldes hovedsakelig hensynet til nødvendige tilpasninger til EMK, som lovforslaget springer ut av.

Generelt kan det påpekes at hele straffeprosessen er påvirket av EMK. Dette er ikke nytt på strafferettens område, og straffeprosessen har forholdt seg til EMK som overnorm siden 1962, jf. straffeprosessloven § 4. I det siste tiår er omfanget av påståtte konvensjonsbrudd økt betydelig. Selve prosessen er blitt stadig mer omfattende, og det er både krevende og utfordrende å forholde seg til et normsystem (EMK) som er lite lovregulert (gjennom konvensjonstekster) og som samtidig skal utvikles dynamisk gjennom rettspraksis nasjonalt og internasjonalt. Dette stiller påtalemyndigheten overfor store krav til kompetanse, både med hensyn til hva som er gjeldende rett og med hensyn til mulige utviklingstendenser.

Dette lovforslaget får flere konsekvenser som følge av at det må foretas et valg mellom bruk av strafferettslig og sivilrettslig sanksjonsspor.

Når tilleggsskatt klassifiseres som straff, vil en ren tilleggsskattesak bli mer kostbar og tidkrevende. Dersom skattyter ikke har vilje eller evne til å gjøre opp skattekravet, noe som er tilfellet for anslagsvis 50 prosent av tilleggsskattesakene, har det liten eller ingen hensikt å iverksette en kostbar prosess med ileggelse av tilleggsskatt som ikke gjøres opp. I slike tilfeller vil straffesanksjonen være eneste reelle sanksjon.

Dette problemet har også eksistert tidligere. Tilleggsskatt har i mange tilfeller vært eneste sanksjon der det ikke har hatt noen hensikt, som følge av skattyters manglende evne eller vilje til å gjøre opp for seg. Når vi nå må velge sanksjonsspor, og saksbehandlingen i begge sporene kan bli ressurskrevende, må det tas sporvalg på mer prinsipielt grunnlag. I alle fall er det lite hensiktsmessig å velge sivil sanksjon der denne ikke blir gjort opp, noe man i mange tilfeller har godt grunnlag for å anta. Valget vil nødvendigvis få ressursmessige konsekvenser også for justissektoren.

I tillegg kommer at de alvorlige og kompliserte tilfellene av skattesvik forutsetningsvis skal behandles som straffesak, og straff blir da eneste reaksjon. Dersom straffesporet velges vil de mate-

rielle skattespørsmål trekkes inn i straffesaken på en annen måte enn tidligere. Forutsetningsvis skal straffen inneholde et bøte-element som ligger omtrent på nivå med tilleggsskatten.

Etter någjeldende system har selve ligningen – avklaringen av materiell skatterett og ileggelse av tilleggsskatt – vært adskilt fra straffesaken. Uklarhet på dette punkt er overlatt til den sivile skattesaken. Sanksjonene er likevel samordnet slik at ilagt eller forventet ilagt tilleggsskatt skal hensyntas ved den samlede straffereaksjon. Etter det foreslåtte systemet vil beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten på en annen måte enn tidligere bli integrert i straffesaken. Dette vil gi straffesaken en ny og mer krevende dimensjon – i alle fall i mer kompliserte straffesaker.

I tillegg medfører flertallets syn på et av straffbarhetsvilkårene et kompliserende element. Etter flertallets syn er det ikke tilstrekkelig for straffelse at skattyter grovt uaktsomt eller forsettlig har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger om skattemessig relevante forhold. Det er etter flertallets oppfatning et objektivt vilkår for straff at det endelige skatteresultat må være påvirket av opplysningssvikten, jf. avsnitt 14.1. Hevder skattyter at et mulig utfall av ligningen vil medføre skattefrihet, må spørsmålet om hva som er riktig materiell skatterett avgjøres først – uansett om skattyters skattepåstand ikke er holdbar. I alvorlige og kompliserte straffesaker etter ligningsloven kan konsekvensen av dette bli at sanksjonsbruken blir betydelig mer ressurskrevende – hvis sakene i det hele tatt skal forfølges.

På denne bakgrunn er det mindretallets oppfatning at lovforslaget vil kunne få tildels betydelige ressursmessige konsekvenser for politi- og påtalemyndighet. Mindretallet har intet grunnlag for å kvantifisere virkningene.

## 16.4 Konsekvenser i forhold til skattyterne

For skattyterne vil utvalgets forslag ha ulike konsekvenser. Forslaget om gebyr ved forsinket eller ikke levert selvangivelse innebærer en omlegging til standardiserte sanksjoner uavhengig av vedkommendes inntekt og formue. Sammenliknet med forsinkelsesavgiften i gjeldende lovgivning, vil forslaget til nye regler kunne slå ut både til gunst og ugunst for den enkelte. Det foreslås imidlertid en øvre beløpsgrense for disse gebyrene.

Når det gjelder tilleggsskatt, vil utvalgets forslag til nye saksbehandlingsregler innebære en

styrking av skattyters rettssikkerhet. Forslaget til endring i reglene om subjektiv skyld, ved at det skal fremgå av lovens hovedregel at tilleggsskatt ikke skal ilegges når skattyter sannsynliggjør at

han ikke har handlet uaktsomt, innebærer også en styrking av skattyters stilling. Det foreslås også visse andre endringer i reglene om tilleggsskatt som vil være til gunst for skattyterne.

## Kapittel 17

### Lovutkast

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning gjøres følgende endringer:

§ 4–10 nr. 5 skal lyde:

Skattyter kan ikke pålegges å medvirke til undersøkelse etter denne bestemmelse når han er varslet om ileggelse av tilleggsskatt, jf. § 10–11 nr. 1.

Nåværende § 4–10 nr. 5 blir ny § 4–10 nr. 6.

§ 4–11 *Bevissikring* skal lyde:

1. Når det er grunn til å anta at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt eller straff etter denne lov er oppfylt, kan ligningsmyndighetene kreve adgang til fast eiendom, inventar og annet løsøre hos den som omfattes av § 4–2 nr. 1, for selv å søke etter bevis. Slike bevis kan tas med for videre undersøkelser og bruk ved ligningen og ved anmeldelse til politiet.

2. Begjæring om adgang til bevissikring fremsettes for tingretten. Saken bringes inn for tingretten på det sted hvor det mest praktisk kan skje.

3. Retten treffer avgjørelsen ved beslutning. Beslutningen kan treffes uten at den som avgjørelsen rammer, gis adgang til å uttale seg og uten at den blir meddelt ham før bevissikringen settes i verk. Kjæremål over en beslutning om bevissikring har ikke oppsettende virkning. Straffeprosessloven §§ 200, 201 første ledd, 204, 207, 208, 209, 213 og kapittel 26 gis tilsvarende anvendelse.

4. Ligningsmyndighetene kan kreve bistand av politiet til å iverksette en beslutning om bevissikring.

5. Departementet kan i forskrift fastsette nærmere regler om bevissikring etter denne bestemmelse.

Nåværende § 4–11 blir ny § 4–12.

§ 9–6 nr. 3 bokstav a skal lyde:

to år etter inntektsåret når han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og ikke har unnlatt å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er klar over,

§ 9–10 *Renter* skal lyde:

Når vedtak i endringssak medfører økning i skatt eller trygdeavgift, skal skattyter svare renter av økningen. Renter beregnes fra utløpet av året etter inntektsåret og til vedtak blir truffet. Departementet fastsetter rentesatsen i forskrift.

Overskrift til kapittel 10 skal lyde:

Kapittel 10. Gebyr og tilleggsskatt mv.

§ 10–1 *Gebyr ved forsinket levering av selvangivelse mv.* skal lyde:

1. Skattyter som leverer selvangivelse, næringsoppgave eller skjema som trer i stedet for selvangivelse etter § 4–6 nr. 1 etter fristen i § 4–7 til ligningskontoret for den kommune hvor skattepliktig inntekt og formue skal fastsettes etter § 8–6 nr. 1, skal ilegges et gebyr. Det samme gjelder hvis pliktig selskapsoppgave med vedlegg er levert etter fristen til ligningskontoret for den kommune som er nevnt i § 4–9 nr. 5. Skattyter som lignes sentralt etter § 2–4, skal ilegges et gebyr dersom oppgave som nevnt i første punktum leveres vedkommende sentralskattekontor etter fristens utløp.

2. Gebyret ilegges av ligningskontoret ved ligningen. Gebyret tilfaller statskassen.

§ 10–2 *Gebyr ved unnlatt levering av selvangivelse mv.* skal lyde:

1. Skattyter som ikke har levert selvangivelse, næringsoppgave eller skjema som trer i stedet for selvangivelse etter § 4–6 nr. 1 innen tidspunktet for utlegg av skattemåte etter § 8–8 til ligningskontoret for den kommune hvor skattepliktig inntekt og formue skal fastsettes etter § 8–6 nr. 1, skal ilegges et gebyr. Det samme gjelder hvis pliktig selskapsoppgave med vedlegg ikke er levert til ligningskontoret for den kommune som er nevnt i § 4–9 nr. 5 innen tidspunktet for utlegg av skattemåte etter § 8–8. Skattyter som lignes sentralt etter § 2–4, skal ilegges et gebyr dersom oppgave som nevnt i første punktum ikke er levert vedkommende sentralskattekontor innen tidspunktet for utlegg av skattemåte etter § 8–8.

2. Gebyret ilegges av ligningskontoret ved ligningen. Gebyret tilfaller statskassen.

3. Leverer skattyter selvangivelse mv. før tidspunktet for utlegg av skattelite etter § 8–8, men så sent at den ikke kan tas hensyn til ved ligningen, frafalles gebyret. I stedet ilegges gebyr etter § 10–1.

§ 10–3 *Unntak fra gebyr* skal lyde:

Gebyr etter §§ 10–1 og 10–2 ilegges ikke når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen særlig årsak som ikke kan legges ham til last.

§ 10–4 *Gebyrets størrelse* skal lyde:

1. Ved forsinket levering av selvangivelse ilegges gebyr med 2 000 kroner når forsinkelsen er under en måned og 4 000 kroner når forsinkelsen er over en måned. Ved forsinket levering av øvrige oppgaver som nevnt i § 10–1, ilegges gebyr med 1 000 kroner når forsinkelsen er under en måned og 2 000 kroner når forsinkelsen er over en måned.

2. Ved unnlatt levering av selvangivelse ilegges gebyr med 8 000 kroner. Ved unnlatt levering av øvrige oppgaver som nevnt i § 10–2, ilegges gebyr med 4 000 kroner.

3. Gebyrets størrelse øker ikke ved forsinket eller unnlatt levering av flere selvangivelser eller andre pliktige oppgaver.

§ 10–5 *Endring av ilagt gebyr* skal lyde:

Gebyr etter §§ 10–1 eller 10–2 kan endres etter reglene i kapittel 9.

§ 10–6 *Vilkår for illeggelse av tilleggsskatt* skal lyde:

Tilleggsskatt skal ilegges når skattyter i selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring til ligningsmyndighetene gir uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt, med mindre skattyter sannsynliggjør at han ikke har handlet uaktsomt. Som ufullstendige opplysninger regnes også at skattyter ikke leverer selvangivelse, næringsoppgave eller annen pliktig oppgave til ligningsmyndighetene innen tidspunktet for utlegg av skattelite etter § 8–8, med mindre opplysningene er gitt på annen måte.

§ 10–7 *Ansvar for medhjelperes feil* skal lyde:

1. Ved illeggelse av tilleggsskatt med inntil 30 prosent svarer skattyter for enhver som har bistått ham med utarbeidelse eller innlevering av selvangivelse, næringsoppgave eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring til ligningsmyndighetene. En umyndig skattyter svarer ikke for verge som leverer selvangivelse i hans sted, jf. § 4–5 nr. 2.

2. Skattyter svarer ikke for medhjelperes 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. Dette gjelder ikke dersom skattyter har unnlatt å rette opp feil til tross for at han burde ha forstått at opplysningene var uriktige eller ufullstendige, eller dersom han har unnlatt å gjennomføre rimelige kontrolltiltak.

§ 10–8 *Unntak fra tilleggsskatt* skal lyde:

Tilleggsskatt ilegges ikke

- når de uriktige eller ufullstendige opplysningene skyldes åpenbare regne- eller skrivefeil,
- av riktige og fullstendige opplysninger i den forhåndsutfylte selvangivelsen, når skattyter unnlater å levere denne,
- når skattyter har avgått ved døden,
- når tilleggsskatten for det enkelte inntektsår ikke overstiger 600 kroner,
- når skattyter frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt tidligere slik at det kan regnes riktig skatt og avgift. Dette gjelder ikke hvis opprettingen kan anses fremkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk eller ved opplysninger som ligningsmyndighetene har fått eller kunne ha fått fra andre.

Ny § 10–9 *Beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt* skal lyde:

1. Tilleggsskatten beregnes av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt på grunn av de uriktige eller ufullstendige opplysningene. Som skatt regnes i denne forbindelse også trygdeavgift.

2. Formues- og inntektstillegg som gir grunn for å anvende tilleggsskatt, anses å utgjøre den øverste del av skattyters formue og inntekt. Skal skattyter for samme år svare tilleggsskatt etter forskjellige satser, fordeles den skatt som tilleggsskatten skal beregnes av forholdsmessig etter størrelsen av den formue og inntekt som de ulike satser skal anvendes for.

3. Har skattyter et skattemessig underskudd, skal tilleggsskatten fastsettes i prosent av den skatt som ville blitt ilagt på grunn av de uriktige eller ufullstendige opplysningene dersom skattyter ikke hadde et skattemessig underskudd. Ved illeggelse av tilleggsskatt skal det ikke tas hensyn til at den ilignede skatt er lavere enn den skatt som ville blitt ilignet som følge av de uriktige eller ufullstendige opplysningene, dersom skattyters øvrige inntekt, formue og fradrag holdes utenfor.

Ny § 10–10 *Satser for tilleggsskatt* skal lyde:

1. Tilleggsskatt skal i alminnelighet ilegges med 30 prosent.
2. Tilleggsskatt skal ilegges med 10 prosent
  - a. når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter kapittel 6,
  - b. når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over,
  - c. når de uriktige eller ufullstendige opplysningene har ført til en skattebesparelse, som uten at det er nødvendig med nye opplysninger fra skattyter, ville ha ført til en tilsvarende skattebyrde i ett eller flere senere år. Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om når denne bestemmelsen skal komme til anvendelse.
3. Tilleggsskatt kan ilegges med inntil 60 prosent når handling som nevnt i § 10–6 er grovt uakt-som eller forsettlig.
4. Tilleggsskatten skal ikke utgjøre mer enn 60 prosent av noen del av skatten.

Ny § 10–11 *Saksbehandling ved ileggelse av tilleggsskatt* skal lyde:

1. Før tilleggsskatt ilegges, skal skattyter gis et varsel med minst tre ukers frist til å uttale seg. Varsel om tilleggsskatt skal
  - a. inneholde en redegjørelse for det faktiske grunnlaget, henvisning til den lovhjemmel som påberopes og en generell orientering om unntaksbestemmelsene i § 10–8,
  - b. gjøre skattyter kjent med at han ikke har plikt til å gi ytterligere opplysninger til ligningsmyndighetene, men oppfordre ham til å gi alle opplysninger som er relevante for ligningen,
  - c. inneholde en oppfordring til skattyter om å uttale seg om forhold som kan ha betydning for vurderingen av om de subjektive vilkår for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt,
  - d. gjøre skattyter kjent med at han kan kreve innsyn i sakens dokumenter,
  - e. gjøre skattyter kjent med at han kan kreve varsel etter denne bestemmelse på et språk han forstår,
  - f. gjøre skattyter kjent med at han har rett til å la seg bistå av advokat og om muligheten til å søke fri rettshjelp etter lov 13. juni 1980 nr. 35.
2. Tilleggsskatt kan fastsettes innenfor fristene i § 9–6. Den kan fastsettes samtidig med utligningen av den skatt den skal beregnes av eller ved en senere særskilt fastsetting.

Nåværende §§ 10–6 til 10–8 blir nye §§ 10–12 til 10–14.

Mindretallet, utvalgsmedlem Liv Torill E. Kjeldsberg, foreslår følgende endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning:

Ligningsloven §§ 10–2 til 10–5 oppheves.

§ 12–3 *Forelegg* skal lyde:

Når skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt og denne skatten ikke utgjør mer enn 100 000 kroner, kan bøtelegging skje ved forelegg etter faste bøtesatser. Bestemmelsene i straffeprosessloven kapittel 20 gjelder tilsvarende så langt de passer.

Fylkesskattekontoret har myndighet til å utferdige forelegg etter denne paragraf. Påtalemyndigheten kan til gunst for siktede oppheve et vedtatt forelegg.

Kongen gir nærmere regler om bruk av forelegg etter denne paragraf og fastsetter bøtesatser og subsidiær fengselsstraff for de overtredelser som ordningen skal omfatte.

Ny § 12–4 *Saksbehandlingen ved forelegg* skal lyde:

Ved utstedelse av forelegg skal følgende regler gjelde ved saksbehandlingen:

- a. Når fylkesskattekontoret vurderer å utferdige forelegg skal skattyter gis varsel med minst tre ukers frist til å uttale seg.
- b. Varslet skal inneholde en redegjørelse for det faktiske grunnlaget og henvisning til den lovhjemmel som påberopes. Skattyter skal oppfordres til å uttale seg om forhold som kan ha betydning for vurderingen av om vilkårene er oppfylt.
- c. Skattyter skal gjøres kjent med at han ikke har plikt til å gi ytterligere opplysninger til fylkesskattekontoret.
- d. Skattyter skal gjøres kjent med at han kan kreve innsyn i sakens dokumenter.
- e. Skattyter skal gjøres kjent med at han kan kreve varsel etter denne bestemmelsen på et språk han forstår.
- f. Skattyter skal gjøres oppmerksom på at han har rett til å la seg bistå av advokat og retten til forsvarer etter straffeprosessloven kapittel 9.

Nåværende § 12–3 blir ny § 12–5.

## Kapittel 18

### Merknader til de enkelte lovbestemmelser

#### *Til § 4–10 nr. 5*

Vernet mot selvinkriminering etter EMK artikkel 6 innebærer at en siktet har rett til å forholde seg taus og ikke skal kunne tvinges til å bidra til egen domfellelse. En skattyter som er siktet i en sak om tilleggsskatt, kan påberope seg denne retten til å forholde seg taus.

Utvalget legger til grunn at skattyter har rett til å forholde seg taus fra det tidspunkt han mottar varsel om ileggelse av tilleggsskatt. Ligningsloven § 4–10 foreslås derfor supplert med en bestemmelse som presiserer at skattyter ikke kan pålegges å medvirke til undersøkelse når han er varslet om ileggelse av tilleggsskatt. Utvalget har lagt til grunn at retten til å forholde seg taus i artikkel 6 må suppleres med EMK artikkel 8, og har derfor valgt å foreslå en relativt vid ordlyd som omfatter hele § 4–10. Bestemmelsen må ses i sammenheng med forslaget til ny § 4–11 om bevissikring.

#### *Til § 4–11 Bevissikring*

Fra det tidspunkt skattyter er å anse som siktet etter EMK artikkel 6, kan han ikke pålegges å gi ytterligere opplysninger. Fra dette tidspunkt har skattyter rett til å forholde seg taus, og ligningsmyndighetene har ikke adgang til å gi pålegg om forklaring eller samarbeid, herunder pålegg om å tilrettelegge for kontrollundersøkelser ved å gi tilgang til kontorlokaler mv. Dette innebærer en begrensning i ligningsmyndighetenes muligheter til å få saken tilstrekkelig opplyst. Utvalget fremmer derfor forslag om en ny regel om bevissikring som gir ligningsmyndighetene hjemmel til selv å fremskaffe opplysninger om forhold som er relevante for ligningen. Opplysninger vil da kunne fremskaffes uten at skattyters rett til å forholde seg taus krenkes.

Ligningsmyndighetene skal etter utvalgets forslag kunne begjære sikring av bevis når det er grunn til å anta at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt eller straff etter ligningsloven er oppfylt. Det innebærer at det må stilles et visst krav til sannsynliggjøring, men ikke noe vilkår om sannsynlighetsovervekt. For at bestemmelsen skal fungere effek-

tivt foreslår utvalget at gjennomføring av bevissikring ikke skal være betinget av at skattyter er varslet om ileggelse av tilleggsskatt. Det bør være tilstrekkelig at det er grunn til å anta at vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt eller straff er til stede.

Utvalget foreslår at ligningsmyndighetene gis myndighet til å kreve adgang til fast eiendom, inventar eller annet løsøre hos den som omfattes av ligningsloven § 4–2 nr. 1 for selv å søke etter bevis. Bevissikring skal kunne iverksettes i alle typer lokaler, både bolig og kontor- og andre næringslokaler. Ligningsmyndighetene kan ta med bevis for videre undersøkelser, og bevisene kan brukes både ved ligningen og ved anmeldelse til politiet.

Begjæring om adgang til bevissikring bringes inn for tingretten som treffer avgjørelsen ved beslutning. Begjæringen må konkret angi hva ligningsmyndighetene krever tilgang til. Tas begjæringen til følge, må det i beslutningen angis konkret hvilke lokaler, rom og inventar ligningsmyndighetene skal ha adgang til for å sikre bevis.

Etter § 4–10 nr. 2 har en regnskapspliktig skattyter under bokettersyn plikt til å legge fram regnskapsbøker og dokumenter som nevnt i bestemmelsens nr. 1 bokstav a uten hensyn til den taushetsplikt han er pålagt ved lov eller på annen måte. Skattyteren har likevel ikke plikt til å legge fram dokumenter som utelukkende inneholder opplysninger om andre skattyteres retts- eller forretningsforhold. Med samtykke fra Kongen kan ligningsmyndighetene kreve at skattyteren legger fram dokumenter som angår rikets sikkerhet. Etter utvalgets forslag til ny bestemmelse om bevissikring skal blant annet straffeprosessloven § 204 komme tilsvarende til anvendelse. Dette medfører at ligningsmyndighetenes bevissikringsadgang vil ha de samme rammer som politiets beslagsadgang. Det skal etter utvalgets forslag følgelig ikke kunne tas beslag i dokumenter eller annet hvis innhold et vitne kan nekte å forklare seg om etter straffeprosessloven §§ 117 til 121, 124 og 125, og som besittes enten av den som kan nekte å forklare seg, eller av den som har rettslig interesse i hemmelighold. I den utstrekning det etter straffeprosessloven §§ 117 til 121, 124 og 125 kan pålegges vitneplikt i visse tilfeller, gjelder dette tilsva-

rende for adgangen til bevissikring etter ligningsloven.

Det kan ikke kreves at den som utsettes for dette kontrolltiltaket samarbeider ved å gi tilgang til lokaler mv. For at bevissikring i praksis skal være gjennomførbart må ligningsmyndighetene kunne kreve bistand av politiet til iverksetting av en beslutning om bevissikring.

Utvalget foreslår at departementet gis fullmakt til å gi nærmere regler om hvordan bevissikring skal gjennomføres og hvordan det materiale som beslaglegges, skal behandles.

Det vises til avsnitt 12.2.3.2.

#### *Til § 9–6 nr. 3 bokstav a*

I fristbestemmelsen i ligningsloven § 9–6 foreslår utvalget at det i § 9–6 nr. 3 bokstav a inntas et tillegg om at toårsfristen for endring til ugunst for skattyter ikke skal komme til anvendelse i de tilfeller hvor skattyteren har unnlatt å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppjøret som han er klar over, jf. § 4–1. Forslaget innebærer ingen endring i gjeldende rett.

#### *Til § 9–10 Renter*

Når det blir fastsatt tilleggsskatt av økning i skatt og avgift ved vedtak i endringssak, skal skattyter etter gjeldende rett også svare renter av økningen, jf. § 9–10. Det følger av mandatet at utvalget skal vurdere forholdet til rentebestemmelsen generelt, med sikte på å gjøre renteplikten mindre avhengig av forholdet til tilleggsskatt.

Etter utvalgets oppfatning har skattyter, uavhengig av om han er å bebreide eller ikke, hatt en likviditetsfordel som bør betales tilbake i form av renter. Utvalget foreslår derfor at bestemmelsen endres slik at det skal betales renter i alle endringsaker uavhengig av om det ilegges tilleggsskatt eller ikke.

Etter gjeldende rett beregnes det renter fra utløpet av året etter inntektsåret til det året vedtak blir truffet. Utvalget foreslår at renter skal beregnes fra utløpet av året etter inntektsåret og fram til vedtakstidspunktet.

#### *Til § 10–1 Gebyr ved forsinket levering av selvangivelse mv.*

Utvalget foreslår endringer i reglene om sanksjoner ved forsinket og unnlatt levering av selvangivelse mv. Hovedtrekkene i endringsforslaget er at skattyter skal ilegges et standardisert gebyr ved

forsinket eller unnlatt levering av selvangivelse mv. Gebyrets størrelse skal ikke være avhengig av skattyters inntekt eller formue.

Etter § 10–1 skal det betales et gebyr ved forsinket levering av selvangivelse, næringsoppgave eller skjema som trer i stedet for selvangivelse etter § 4–6 nr. 1. Det samme gjelder hvis pliktig selskapsoppgave med vedlegg er levert etter fristen til ligningskontoret for den kommune som er nevnt i § 4–9 nr. 5. Skal skattyter levere selvangivelse til ligningskontoret for en kommune og skjema som trer i stedet for selvangivelse etter § 4–6 nr. 1 til ligningskontoret for en eller flere andre kommuner, skal det ilegges et gebyr for forsinket levering av selvangivelsen og et gebyr for forsinket levering av skjemaet. Tilsvarende skal det ilegges et gebyr for forsinket selvangivelse og et gebyr for forsinket næringsoppgave dersom både selvangivelsen og næringsoppgaven er forsinket. Er skattyter pliktig til å levere selvangivelse til flere ligningskontorer, skal det bare ilegges et gebyr selv om flere selvangivelser leveres forsinket. Tilsvarende gjelder dersom andre oppgaver skal leveres til flere ligningskontorer.

Gebyret skal ilegges av ligningskontoret for skattyters bostedskommune selv om den oppgaven som er forsinket, skal leveres til et annet ligningskontor. For selskap og innretning som nevnt i skatteloven § 3–2 ilegges gebyret av ligningskontoret for kontorkommunen. Har selskapet eller innretningen flere kontorer, ilegges gebyret av ligningskontoret for den kommunen hvor hovedkontoret ligger. Har selskapet eller innretningen ikke noe kontor, ilegges gebyret av ligningskontoret for den kommune hvor styret har sitt sete. For skattytere som ligned etter § 2–4 nr. 1 ilegges gebyret av de særskilte sentrale ligningsmyndigheter. Gebyr for forsinket selskapsoppgave skal ilegges av ligningskontoret for den kommune hvor selskapets hovedkontor ligger. Har selskapet ikke hovedkontor, skal gebyr for forsinket selskapsoppgave ilegges av ligningskontoret for den kommune hvor flertallet av deltakerne bor eller hører hjemme. Dersom selskapsoppgaven skal behandles av de sentrale ligningsmyndighetene ilegges gebyret av disse.

#### *Til § 10–2 Gebyr ved unnlatt levering av selvangivelse mv.*

På tilsvarende måte som ved forsinket levering skal det betales et gebyr ved unnlatt levering av selvangivelse, næringsoppgave eller skjema som trer i stedet for selvangivelse etter § 4–6 nr. 1. Det samme gjelder hvis pliktig selskapsoppgave med

vedlegg ikke leveres til ligningskontoret for den kommune som er nevnt i § 4–9 nr. 5. Skal skattyter levere selvangivelse til ligningskontoret for en kommune og skjema som trer i stedet for selvangivelse etter § 4–6 nr. 1, til ett eller flere andre ligningskontorer, skal det ilegges et gebyr for unnlatt levering av selvangivelsen og et gebyr for unnlatt levering av skjemaet. Tilsvarende skal det ilegges et gebyr for unnlatt levering av selvangivelse og et gebyr for unnlatt levering av næringsoppgave dersom både selvangivelsen og næringsoppgaven ikke leveres. Er skattyter pliktig til å levere selvangivelse til flere ligningskontorer, skal det bare ilegges et gebyr selv om flere selvangivelser ikke leveres. Tilsvarende gjelder dersom andre oppgaver skal leveres til flere ligningskontorer.

Det foreslås at selvangivelse mv. skal anses som ikke levert, dersom selvangivelsen mv. ikke leveres innen tidspunktet for utlegg av skattemelding etter § 8–8. Gebyret ilegges ved ligningen. Leverer skattyter selvangivelse mv. før tidspunktet for utlegg av skattemelding etter § 8–8, men så sent at den ikke kan tas hensyn til ved ligningen, fratreges gebyret etter denne bestemmelsen, jf. nr. 3. I stedet ilegges gebyr etter § 10–1.

Gebyret skal ilegges av ligningskontoret for skattyters bostedskommune selv om den oppgaven som ikke er levert skal leveres til et annet ligningskontor. For selskap og innretning som nevnt i skatteloven § 3–2 ilegges gebyret av ligningskontoret for kontorkommunen. Har selskapet eller innretningen flere kontorer, ilegges gebyret av ligningskontoret for den kommunen hvor hovedkontoret ligger. Har selskapet eller innretningen ikke noe kontor, ilegges gebyret av ligningskontoret for den kommune hvor styret har sitt sete. For skattytere som ligger etter § 2–4 nr. 1 ilegges gebyret av de særskilte sentrale ligningsmyndighetene. Gebyr for unnlatt levering av selskapsoppgave skal ilegges av ligningskontoret for den kommune hvor selskapets hovedkontor ligger. Har selskapet ikke hovedkontor, skal gebyr for unnlatt levering av selskapsoppgave ilegges av ligningskontoret for den kommune hvor flertallet av deltakerne bor eller hører hjemme. Dersom selskapsoppgaven skal behandles av de sentrale ligningsmyndighetene ilegges gebyret av disse.

#### *Til § 10–3 Unntak fra gebyr*

På samme måte som for dagens forsinkelsesavgift foreslår utvalget at det skal være et visst rom for unntak fra hovedregelen om gebyr. Unntaksbestemmelsen foreslås som en videreføring av gjeldende § 10–1 nr. 3. Sykdom, alderdom og uerfaren-

het er eksempler på forhold som etter omstendighetene kan innebære at skattyters forsømmelse anses som unnskyldelig. Andre særlig årsaker som ikke kan legges skattyter til last, vil også kunne medføre at skattyters forhold må anses unnskyldelig. Utvalget legger til grunn at denne unntaksbestemmelsen skal praktiseres restriktivt fordi det her dreier seg om en oppgaveplikt som er alminnelig kjent.

#### *Til § 10–4 Gebyrets størrelse*

I motsetning til dagens forsinkelsesavgift foreslår utvalget at gebyrets størrelse skal være uavhengig av skattyters inntekt og formue.

Størrelsen på gebyret for forsinket levering vil være avhengig av forsinkelsens lengde og hvilken oppgave som er forsinket. For selvangivelsen skal gebyret være 2 000 kroner når forsinkelsen er under en måned og 4 000 kroner når forsinkelsen er over en måned. For næringsoppgave, selskapsoppgave med vedlegg eller skjema som trer i stedet for selvangivelse etter § 4–6 nr. 1, skal gebyret være 1 000 kroner når forsinkelsen er under en måned og 2 000 kroner når forsinkelsen er over en måned. Hvis både selvangivelsen og næringsoppgave og/eller skjema som trer i stedet for selvangivelse er mer enn en måned forsinket skal det følgelig ilegges gebyr med 6 000 kroner.

Også ved unnlatt levering av oppgaver skal gebyrets størrelse være avhengig av hvilken oppgave som ikke er levert. Ved unnlatt levering av selvangivelse ilegges gebyr med 8 000 kroner, og ved unnlatt levering av næringsoppgave, selskapsoppgave med vedlegg eller skjema som trer i stedet for selvangivelse etter § 4–6 nr. 1 ilegges gebyr med 4 000 kroner. Hvis verken selvangivelsen, næringsoppgave og/eller skjema som trer i stedet for selvangivelse, er levert skal det følgelig ilegges gebyr med 12 000 kroner.

Gebyrets størrelse skal ikke økes dersom skattyter leverer flere selvangivelser for sent eller unnlater å levere flere selvangivelser. Tilsvarende gjelder ved forsinket eller unnlatt levering av flere andre oppgaver. Derimot skal det ilegges gebyr for forsinket levering i kombinasjon med gebyr for unnlatt levering.

#### *Til § 10–5 Endring av ilagt gebyr*

Bestemmelsen presiserer at gebyr etter §§ 10–1 og 10–2 kan endres etter reglene i kapittel 9. Endringen kan skje både etter klage og uten klage, og kan være til gunst eller til ugunst for skattyter.

*Til § 10–6 Vilkår for ileggelse av tilleggsskatt*

Utvalget foreslår at det fortsatt skal være adgang for ligningsmyndighetene til å ilegge tilleggsskatt ved brudd på opplysningsplikten. I denne bestemmelsen oppstilles de objektive og subjektive vilkår for ileggelse av tilleggsskatt.

De objektive vilkårene er i hovedtrekk en videreføring av gjeldende rett. Tilleggsskatt skal ilegges når skattyter i selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring til ligningsmyndighetene gir uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Det subjektive vilkåret er utformet slik at tilleggsskatt ilegges med mindre skattyter sannsynliggjør at han ikke har handlet uaktsomt. Bestemmelsen innebærer at tilleggsskatt ikke skal ilegges når skattyter kommer med opplysninger som sannsynliggjør at opplysningssvikten ikke skyldes at han har handlet uaktsomt. Ved denne vurderingen skal prinsippet om sannsynlighetsovervekt legges til grunn.

I bestemmelsens annet punktum presiseres det at skattyter skal anses å ha gitt ufullstendige opplysninger dersom han ikke leverer selvangivelse, næringsoppgave eller annen pliktig oppgave til ligningsmyndighetene innen tidspunktet for utlegg av skattelite etter § 8–8, med mindre opplysningene er gitt på annen måte. Gir skattyter opplysningene på annen måte enn gjennom de skjemaer ligningsmyndighetene har utarbeidet, må opplysningene komme klart og tydelig fram for ligningsmyndighetene. I den grad skattyter leverer opplysninger på annen måte enn gjennom de pliktige skjemaene, må vurderingen av om skattyter har gitt ufullstendige opplysninger skje ut fra den praksis som er etablert etter ligningsloven § 10–2 nr. 1.

Leveres selvangivelsen etter tidspunktet for utlegg av skattelite, kan det i tillegg ilegges tilleggsskatt etter første punktum dersom det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i denne. Beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten fastholdes uendret selv om skattyter senere leverer en riktig og fullstendig selvangivelse. Dette gjelder uavhengig av om oppgitt formue og/eller inntekt i selvangivelsen er lavere eller høyere enn det som ble lagt til grunn ved skjønnslikningen.

*Til § 10–7 Ansvar for medhjelperes feil*

Utvalget foreslår å lovfeste regelen om at skattyter ved ileggelse av tilleggsskatt svarer for feil som er begått av medhjelpere.

Hovedreglen fremgår av bestemmelsens nr. 1. Ved ileggelse av tilleggsskatt med inntil 30 prosent svarer skattyter for feil som er begått av enhver som har bistått ham med utarbeidelse eller innlevering av selvangivelse, næringsoppgave eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring til ligningsmyndighetene. Bestemmelsen vil først og fremst få betydning når skattyter sannsynliggjør at han selv ikke har handlet uaktsomt. Det må da vurderes om den som har bistått skattyter har opptrådt uaktsomt. Det må stilles strenge krav til medhjelpers aktsomhet. Utvalget foreslår at reglens rekkevidde begrenses slik at en umyndig skattyter ikke svarer for verge som leverer selvangivelse i hans sted, jf. § 4–5 nr. 2.

Skattyter skal etter bestemmelsens nr. 2 ikke svare for medhjelperes 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. Tilleggsskatt skal likevel ilegges dersom skattyter har unnlatt å rette opp feil til tross for at han burde ha forstått at opplysningene var uriktige eller ufullstendige, eller dersom han har unnlatt å gjennomføre rimelig kontrolltiltak. Begrunnelsen for lovfesting av sistnevnte bestemmelse er først og fremst av pedagogisk karakter. Bestemmelsen er strengt tatt overflødig ettersom skattyter normalt vil ha opptrådt uaktsomt i disse tilfellene, og vil kunne ilegges tilleggsskatt på dette grunnlag etter hovedregelen i § 10–6.

*Til § 10–8 Unntak fra tilleggsskatt*

Sammenholdt med dagens regler foreslår utvalget mer vidtrekkende unntak fra hovedreglen om tilleggsskatt. Unntakene er opplistet i bokstavene a til e.

Unntaket i bokstav a er en videreføring av gjeldende § 10–3 bokstav a. Tilleggsskatt skal ikke ilegges når de uriktige opplysningene skyldes åpenbare regne- eller skrivefeil. Det gjelder uavhengig av om skattyter er noe å bebreide.

Etter bokstav b skal det ikke beregnes tilleggsskatt av riktige og fullstendige opplysninger i den forhåndsutfylte selvangivelsen, når skattyter unnlater å levere denne. Unntaket kommer kun til anvendelse for de opplysningene i den tilsendte forhåndsutfylte selvangivelsen som er riktige og fullstendige. Er noen av de forhåndsutfylte opplysningene uriktige eller ufullstendige, skal det ilegges tilleggsskatt av disse. Det skal også ilegges tilleggsskatt i de tilfeller skattyter endrer en riktig og fullstendig opplysning i den forhåndsutfylte selvangivelsen. Tilleggsskatt skal da, som etter gjeldende

rett, ilegges med redusert sats, jf. § 10–10 nr. 2 bokstav a.

Etter bestemmelsens bokstav c skal tilleggsskatt ikke ilegges når skattyter har avgått ved døden. Allerede ilagt tilleggsskatt faller ikke bort selv om skattyter dør.

Tilleggsskatt skal heller ikke ilegges når den for det enkelte inntektsår ikke overstiger 600 kroner, jf. bokstav d. Dette gjelder selv om skattyter er noe å bebreide. Beløpsgrensen gjelder for det enkelte inntektsår.

Etter bokstav e skal tilleggsskatt ikke ilegges når skattyter frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt tidligere, slik at det kan beregnes riktig skatt og avgift. Bestemmelsen tar sikte på å gi skattyter mulighet til å ordne opp i sine skatteforpliktelser, og vil få anvendelse på tilsvarende tilfeller som gjeldende § 10–4 nr. 3. Unntaket gjelder ikke hvis opprettingen kan anses som fremkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som ligningsmyndighetene har fått eller kunne ha fått fra andre.

#### *Til § 10–9 Beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten*

Tilleggsskatt skal – som i dag – som hovedregel beregnes av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt på grunn av de uriktige eller ufullstendige opplysningene. Beregningsgrunnlaget endres ikke selv om skattyter leverer selvangivelsen etter tidspunktet for utlegg av skattemessig underskudd, og denne realitetsbehandles. På samme måte som etter gjeldende lovgivning, skal trygdeavgift i denne sammenheng regnes som skatt. Bestemmelsen i § 10–2 nr. 3 foreslås også videreført. Disse reglene er nedfelt i bestemmelsens nr. 1 og 2.

Etter § 10–9 nr. 3 første punktum skal ligningsmyndighetene ved beregning av tilleggsskatten se bort fra et eventuelt skattemessig underskudd, og fastsette tilleggsskatten i prosent av den skatt som ville blitt ilagt dersom skattyter ikke hadde hatt et skattemessig underskudd. Tilleggsskatten skal dermed effektueres fullt ut det året vedtak om tilleggsskatt treffes, selv om skattyter har et skattemessig underskudd.

§ 10–9 nr. 3 annet punktum tar sikte på å regulere de tilfeller der den ilignede skatten er lavere enn den skatt som ville blitt ilignet som følge av de uriktige eller ufullstendige opplysningene, dersom skattyters øvrige skattemessige forhold hadde blitt holdt utenfor. I slike tilfeller vil tilleggsskatten etter gjeldende rett ikke kunne effektueres i sin helhet det året vedtaket treffes.

Etter gjeldende rett kan effektivering av tilleggsskatten unngås i konsernforhold ved at det

ytes konsernbidrag etter skatteloven §§ 10–2 til 10–4. Slike tilfeller vil nå falle inn under bestemmelsens nr. 3.

#### *Til § 10–10 Satser for tilleggsskatt*

Systemet med en alminnelig sats supplert med regler om henholdsvis forhøyet og redusert sats i nærmere angitte tilfeller, foreslås videreført.

Det foreslås ingen endring av den alminnelige satsen. Den bør fortsatt være 30 prosent.

I bestemmelsens nr. 2 bokstav a foreslår utvalget at satsen skal være 10 prosent når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter kapittel 6. For at tilleggsskatt skal ilegges med 10 prosent må opplysningene som er oppgitt etter kapittel 6 være riktige og fullstendige. Bestemmelsen må ses i sammenheng med unntaksregelen i § 10–8 bokstav b. Tilleggsskatt skal ilegges med redusert sats dersom skattyter endrer en riktig og fullstendig opplysning i den forhåndsutfylte selvangivelsen. Har skattyter derimot ført opp et uriktig fradrag i den forhåndsutfylte selvangivelsen kommer den reduserte satsen på 10 prosent ikke til anvendelse. For øvrig er bestemmelsen en videreføring av dagens § 10–4 nr. 1 tredje punktum.

Utvalget foreslår også å videreføre bestemmelsen om at tilleggsskatt skal ilegges med redusert sats når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over, jf. bestemmelsens nr. 2 bokstav b.

Etter § 10–10 nr. 2 bokstav c skal det videre ilegges tilleggsskatt med 10 prosent når de uriktige eller ufullstendige opplysningene har ført til en skattebesparelse, som uten at det er nødvendig med nye opplysninger fra skattyter, ville ha ført til en tilsvarende skattebyrde i ett eller flere senere år. Eksempler på tilfeller som faller inn under denne bestemmelsen, er for tidlig utgiftsføring av en senere fradragsberettiget post, føring av driftsmiddel inn på uriktig saldogruppe med høyere avskrivningssats enn den korrekte, og unnlatt prosentvis inntektsføring av korrekt etablert negativ saldo eller annen inntektssaldo. Feilen vil i disse tilfellene bare resultere i en skatteutsettelse og ikke en endelig skattebesparelse. Disse tidfestingsfeilene skiller seg dermed fra tilfeller der skattepliktig grunnlag ikke oppgis eller uberettigede fradrag kreves. Det foreslås at departementet gis fullmakt til i forskrift å gi nærmere regler om når denne bestemmelsen skal komme til anvendelse.

Etter § 10–10 nr. 3 kan tilleggsskatt ilegges med inntil 60 prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt på grunn av de uriktige eller ufullstendige opplysningene når skattyter har handlet grovt uaktsomt eller forsettlig. Denne regelen er en videreføring av någjeldende § 10–4 nr. 1 annet punktum om forhøyet tilleggsskatt.

Etter dagens ligningspraksis samordnes tilleggsskatt for uriktige og ufullstendige opplysninger med ilagt tilleggsskatt for unnlatt levering av selvangivelse. Utvalget foreslår at denne praksisen videreføres og lovfestes. Etter § 10–10 nr. 4 skal således tilleggsskatten ikke kunne utgjøre mer enn 60 prosent av noen del av skatten.

#### *Til § 10–11 Saksbehandling ved ileggelse av tilleggsskatt*

Denne bestemmelsen om saksbehandlingsregler som kommer til anvendelse ved ileggelse av tilleggsskatt, er ny og har sin bakgrunn i det forhold at tilleggsskatt er å anse som straff etter EMK artikkel 6. Forslaget til saksbehandlingsregler tar sikte på å ivareta skattyters rettssikkerhetsgarantier etter artikkel 6 under ligningsmyndighetenes saksbehandling av tilleggsskattespørsmålet.

Etter nr. 1 første punktum skal skattyter gis et varsel med minst tre ukers frist til å uttale seg før tilleggsskatt ilegges. Hva varslet skal inneholde er opplistet i bokstavene a til f.

Etter bokstav a skal varslet inneholde en redegjørelse for det faktiske grunnlaget, henvisning til den lovhjemmel som påberopes og en generell orientering om unntaksbestemmelsen i § 10–8. Bestemmelsen skal ivareta skattyters mulighet til å forsvare seg. Varslet må derfor konkret angi hvilket forhold ligningsmyndighetene mener danner grunnlag for å ilegge tilleggsskatt.

Etter bokstav b skal skattyter gjøres kjent med at han ikke har plikt til å gi ytterligere opplysninger til ligningsmyndighetene. Bestemmelsen skal

sikre at skattyter gjøres kjent med at han har rett til å forholde seg taus i forhold til tilleggsskattespørsmålet, og i utgangspunktet også i forhold til den øvrige ligningen, etter at han er siktet. Skattyter vil imidlertid ha en plikt til å gi opplysninger om andre forhold dersom det er utelukket at disse kan danne grunnlag for tilleggsskatt. Skattyter vil også ha plikt til å levere selvangivelse og bidra til at hans skatteplikt for senere år i rett tid blir klarlagt og oppfylt.

Varslet skal etter bokstav c inneholde en oppfordring til skattyter om å uttale seg om forhold som kan ha betydning for vurderingen av om de subjektive vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt. Bestemmelsen må ses i sammenheng med vilkårene i § 10–6 om at tilleggsskatt skal ilegges med mindre skattyter sannsynliggjør at han ikke har handlet uaktsomt.

Skattyter skal i varslet videre gjøres kjent med at han kan kreve innsyn i sakens dokumenter. Også denne bestemmelsen skal ivareta skattyters mulighet til å forsvare seg. Skattyter kan ikke gis innsyn i dokumenter som er underlagt taushetsplikt med mindre den som opplysningene angår samtykker eller opplysningene kan anonymiseres. Dette har som konsekvens at slike opplysninger ikke kan danne det hovedsakelige grunnlag for tilleggsskatt.

Etter bokstav e skal skattyter gjøres kjent med at han kan kreve varsel på et språk han forstår. Skattyter kan ikke nødvendigvis kreve varsel på sitt morsmål dersom han forstår for eksempel norsk eller engelsk.

Varslet skal også gjøre skattyter kjent med at han har rett til å la seg bistå av advokat og om muligheten til å søke om fri rettshjelp.

§ 10–11 nr. 2 svarer til gjeldende § 10–2 nr. 6 og bestemmer at tilleggsskatt kan fastsettes innenfor fristene i § 9–6 og at den kan fastsettes samtidig med utligningen av den skatt den skal beregnes av eller ved en senere særskilt fastsetting.

## Register over rettsavgjørelser

### *Norske rettsavgjørelser*

#### *Norsk Retstidende (Rt)*

1992 s. 1588 Loffland  
1993 s. 310  
1993 s. 927  
1994 s. 203  
1994 s. 260  
1994 s. 610 Bølgepapp  
1994 s. 1147  
1995 s. 1278  
1995 s. 1768  
1995 s. 1883 Slørdahl  
1996 s. 796  
1996 s. 932 Hald  
1997 s. 1117  
1997 s. 1430 Elf  
1998 s. 383  
1998 s. 442  
1999 s. 223  
1999 s. 961 Rest-Jugoslavia  
1999 s. 1087 Baker Hughes  
1999 s. 1980 Møller  
2000 s. 996 Plenumsdom 2000  
2001 s. 85  
2001 s. 1006 KRL-fagsaken  
2001 s. 1265 Agip  
2002 s. 497 Plenumsavgjørelse 1/2002  
2002 s. 509 Plenumsavgjørelse 2/2002  
2002 s. 557 Plenumsavgjørelse 3/2002

#### *Rettens Gang (RG)*

1999 s. 941  
1999 s. 1024 Flybonusdommen

#### *Andre avgjørelser*

Oslo byretts dom av 19. november 1999 Esso

#### *Avgjørelser fra Den europeiske menneskerettsdomstolen*

Allen v/UK – avvisningsavgjørelse 10. september 2002  
AP, MP, and TP v/Sveits – dom 29. august 1997-  
RJD 1997 s. 1477

Artico v/Italia – dom 13. mai 1980 – Series A-37  
Barberà, Messegue and Jabardo v/Spania – dom  
16. desember 1988 – Series A-146  
Bendenoun v/Frankrike – dom 24. februar 1994 –  
Series A-284  
Benham v/UK – dom 24. mai 1996 – RJD 1996 s.  
738  
Bönisch v/Østerrike – dom 6. mai 1985 – Series A-  
92  
Corigliani v/Italia – dom 10. desember 1982 –  
Series A-57  
Croissant v/Tyskland – dom 25. september 1992 –  
Series A-237-B  
Deweert v/Belgia – dom 27. februar 1980 – Series  
A-35  
EL, RL and JO v/Sveits – dom 29. august 1997 –  
RJD 1997 s. 1509  
Engel v/Nederland – dom 8. juni 1976 – Series A-  
22  
Fayed v/UK – dom 21. september 1994 – series A-  
294-B  
Ferrazzini v/Italia – dom 12. juli 2001  
Fischer v/Østerrike – dom 29. mai 2001  
Funke v/Frankrike – dom 25. februar 1993 – Series  
A-256-A  
Garcia Ruiz v/Spania – dom 21. januar 1999 – RJD  
1999 s. 87  
Garyfallou v/Hellas – dom 24. september 1997-  
RJD 1997 s. 1821  
Georgiou v/UK – avvisningsavgjørelse 16. mai  
2000  
Golder v/UK – dom 21. februar 1975 – Series A-18  
Gradinger v/Østerrike – dom 23. oktober 1995 –  
Series A-328-C  
Harper v/UK – avvisningsavgjørelse  
14. september 1999  
Hozee v/Nederland – dom 22. mai 1998 – RJD 1998  
s. 1091  
Imbrioscia v/Sveits – dom 24. november 1993 –  
Series A-275  
Inocencio v/Portugal – avvisningsavgjørelse  
11. januar 2001  
Janosevic v/Sverige – dom 23. juli 2002  
JB v/Sveits – dom 3. mai 2001  
Kamasinski v/Østerrike – dom 19. desember 1989  
– Series A-168  
Kawka v/Polen – avvisningsavgjørelse 13. juli 1999

- Lie and Berntsen v/Norge – avvisningsavgjørelse 16. desember 1999
- Lüedicke, Belkacem and Koc v/Tyskland – dom 28. november 1978 – Series A-29
- Lutz v/Tyskland – dom 23. august 1987 – Series A-123
- Mantovanelli v/Frankrike – dom 18. mars 1997 – RJD 1997 s. 424
- Mort v/UK-avvisningsavgjørelse 8. september 2001
- Murray v/UK – dom 8. februar 1996 – RJD 1996 s. 30
- Oliveira v/Sveits – dom 30. juli 1998 – RJD 1998 s. 1990
- Ponsetti and Chesnel v/Frankrike – avvisningsavgjørelse 14. september 1999
- Salabiaku v/Frankrike – dom 7. oktober 1988 – Series A-141-A
- Saunders v/UK – dom 17. desember 1996 – RJD 1996 s. 2044
- Serves v/Frankrike – dom 20. oktober 1997 – RJD 1997 s. 2159
- Stes Colas Est and others v/Frankrike – dom 16. april 2002
- Tamosius v/UK – avvisningsavgjørelse 19. september 2002
- Tre Traktører AB v/Sverige – dom 7. januar 1989 – Series A-159
- Trojanowski and Rogosz v/Polen – avvisningsavgjørelse 30. november 1999
- Tyrer v/UK – dom 25. april 1978 – Series A-26
- Vidal v/Belgia – dom 22. april 1992 – Series A-235-B
- Västberga Taxi v/Sverige – dom 23. juli 2002
- Öztürk v/Tyskland – dom 21. februar 1984 – Series A-73
- Avgjørelser fra Den europeiske menneskerettskommisjon*
- Abas v/Nederland – avvisningsavgjørelse 26. februar 1997
- Bedzuh and Madsen v/Sverige – avvisningsavgjørelse 10. september 1997
- Cartledge v/UK – avvisningsavgjørelse 9. april 1997
- Casagrande v/Italia – avvisningsavgjørelse 10. september 1998
- Källander v/Sverige – avvisningsavgjørelse 6. mars 1989
- Max von Sydow v/Sverige – henvisningsavgjørelse 12. mai 1987
- M-TP v/Frankrike – avvisningsavgjørelse 7. mars 2000
- Peterson Sarpsborg – avvisningsavgjørelse 27. november 1996
- Riener v/Bulgaria – avvisningsavgjørelse 12. april 1996
- Skandinavisk Metallförmidling v/Sverige – avvisningsavgjørelse 9. september 1998
- Smith v/UK – avvisningsavgjørelse 29. november 1995
- Strømsnes Akvakultur v/Norge – avvisningsavgjørelse 15. januar 1997
- Avgjørelser fra andre land*
- Den svenske Regeringsrättens dom av 15. desember 2000 Volvo-saken