



---

# **Innst. O. nr.118**

**(2008–2009)**

**Innstilling til Odelstinget  
fra finanskomiteen**

Ot.prp. nr. 82 (2008–2009)

---

**Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i ligningsloven mv.  
(tilleggsskatt)**



## Innhold

|                                                                         | Side |                                                           | Side |
|-------------------------------------------------------------------------|------|-----------------------------------------------------------|------|
| <b>1. Innledning</b> .....                                              | 5    | <b>7. Tilleggsskatt og straff</b> .....                   | 11   |
| 1.1 Sammendrag .....                                                    | 5    | 7.1 Sammendrag .....                                      | 11   |
| 1.2 Komiteens merknader .....                                           | 6    | 7.2 Komiteens merknader .....                             | 13   |
| <b>2. Valg av sanksjonsmodell</b> .....                                 | 6    | <b>8. Økonomiske og administrative konsekvenser</b> ..... | 14   |
| 2.1 Sammendrag .....                                                    | 6    | 8.1 Sammendrag .....                                      | 14   |
| 2.2 Komiteens merknader .....                                           | 8    | 8.2 Komiteens merknader .....                             | 14   |
| <b>3. Nærmere om tilleggsskatt</b> .....                                | 8    | <b>9. Øvrige lovendringer</b> .....                       | 14   |
| 3.1 Sammendrag .....                                                    | 8    | 9.1 Sammendrag .....                                      | 14   |
| 3.2 Komiteens merknader .....                                           | 8    | 9.2 Komiteens merknader .....                             | 14   |
| <b>4. Skjerpet tilleggsskatt</b> .....                                  | 9    | <b>10. Ikrafttredelse</b> .....                           | 14   |
| 4.1 Sammendrag .....                                                    | 9    | 10.1 Sammendrag .....                                     | 14   |
| 4.2 Komiteens merknader .....                                           | 9    | 10.2 Komiteens merknader .....                            | 14   |
| <b>5. Saksbehandlingsregler</b> .....                                   | 9    | <b>11. Forslag fra mindretall</b> .....                   | 14   |
| 5.1 Sammendrag .....                                                    | 9    | <b>12. Komiteens tilråding</b> .....                      | 15   |
| 5.2 Komiteens merknader .....                                           | 11   |                                                           |      |
| <b>6. Reaksjoner ved forsinket levering av selvangivelsen mv.</b> ..... | 11   |                                                           |      |
| 6.1 Sammendrag .....                                                    | 11   |                                                           |      |
| 6.2 Komiteens merknader .....                                           | 11   |                                                           |      |





# Innst. O. nr. 118

(2008–2009)

## Innstilling til Odelstinget fra finanskomiteen

Ot.prp. nr. 82 (2008–2009)

### Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt)

Til Odelstinget

#### 1. INNLEDNING

##### 1.1 Sammendrag

I proposisjonen legger departementet fram forslag til nye regler i ligningsloven om tilleggsskatt. Forslaget er en oppfølging av Tilleggsskatteutvalgets utredning i NOU 2003:7 Tilleggsskatt m.m. Tilleggsskatteutvalget ble nedsatt for å foreta en bred gjennomgang av systemet med administrative sanksjoner ved brudd på skattyters egen opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4, og utrede forholdet mellom tilleggsskatt og straff i lys av den utviklingen som har skjedd ved praktiseringen av Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK). Utvalget avga sin utredning 11. februar 2003.

Da Tilleggsskatteutvalget ble nedsatt, var det betydelig usikkerhet knyttet til konsekvensene av at tilleggsskatt er straff etter EMK artikkel 6. Gjennom rettspraksis er det imidlertid kommet avklaringer på en del av de punkter som var usikre da utvalget avga sin utredning. I tillegg har ligningsmyndighetene tilpasset sin saksbehandling til de krav som følger av EMK. På denne bakgrunn har departementet ikke funnet grunn til å vurdere disse forholdene i samme omfang som utvalget.

Tilleggsskatteutvalget la til grunn at forbudet mot gjentatt straffeforfølgning etter EMK protokoll nr. 7 artikkel 4 innebærer at ileggelse av tilleggsskatt med både ordinær og forhøyet sats stenger for senere straffeforfølgning for samme forhold. I lys av praksis fra Den europeiske menneskerettsdomstolen i Strasbourg har Høyesterett senere kommet til at ordinær

tilleggsskatt ikke stenger for senere straffeforfølgning for samme forhold. Inntil nylig har derfor praksis vært at tilleggsskatt med inntil 30 prosent også er ilagt i saker hvor skattyter er anmeldt og straffeforfulgt for skattesvik. To avgjørelser fra Den europeiske menneskerettsdomstol fra 2009 trekker imidlertid i retning av at dette ikke er forenlig med EMK protokoll nr. 7 artikkel 4. Etter departementets mening er det viktig å utforme et regelverk som ikke har en usikker side mot EMK. Departementet legger derfor opp til at ligningsmyndighetene igjen må velge mellom enten å ilegge tilleggsskatt eller å anmelde for skattesvik.

De siste årene er det også innført ordninger med forhåndsutfylt selvangivelse for næringsdrivende og leveringsfritak for lønnsinntakere og pensjonister som mottar en fullstendig og korrekt forhåndsutfylt selvangivelse. Som følge av dette er det blitt vesentlige endringer i måten de fleste skattytere oppfyller sin opplysningsplikt på. Etter departementets oppfatning bør dette reflekteres i nye sanksjonsbestemmelser. Departementet har dessuten lagt vekt på enkelte andre hensyn enn utvalget, og forslaget avviker derfor fra utvalgets forslag på viktige områder.

Departementet legger opp til at både tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt skal stenge for straffeforfølgning mot samme person for samme forhold.

Etter departementets forslag vil lønnsinntakere og pensjonister bli ilagt tilleggsskatt i færre tilfeller enn etter gjeldende regelverk. Av forslagene i lempende retning kan blant annet nevnes mer utstrakt bruk av unnskyldningsgrunnene, fullt unntak fra tilleggsskatt ved frivillig retting og et strengere beviskrav for skjerpet tilleggsskatt enn det som i dag gjelder for forhøyet tilleggsskatt. I tillegg foreslås å lovfeste et unntak for korrekte og fullstendige opplysninger i den forhåndsutfylte selvangivelsen. Den utstrakte bruken av ligningsopplysninger fra tredjepart

ter istedenfor fra skattyteren selv, gjør det mindre aktuelt med tilleggsskatteansvar.

Enkelte av forslagene vil likevel bety en mindre innstramming i forhold til gjeldende rett. Dette gjelder blant annet forslaget om at gjeldende bestemmelser om reduserte satser ikke skal videreføres. Dette vil imidlertid få begrenset betydning, ettersom de reduserte satsene har vært lite brukt i praksis etter innføringen av leveringsfritak for selvangivelsen for lønnstakere og pensjonister.

Departementets forslag vil få færre konsekvenser for personlig næringsdrivende og selskaper. Ligningsmyndighetene mottar i mindre grad ligningsopplysninger fra tredjeparter om næringsdrivendes skattegrunnlag for så vidt gjelder næringsvirksomheten. Etter departementets oppfatning er det særlig viktig at næringsdrivende skattytere oppfyller sin opplysningsplikt. For denne gruppen er det derfor mindre rom for forslag i lempende retning. Forslaget om mer utstrakt bruk av unnskyldningsgrunnene og unntaket for korrekte og fullstendige forhåndsutfylte opplysninger vil likevel få betydning i lempende retning også for næringsdrivende.

Skjerpet tilleggsskatt beregnes av den skatten som er eller kunne ha vært unndratt, også ved unnlatt levering av selvangivelse eller næringsoppgave. Dette innebærer at den samlede reaksjonen også i disse tilfellene kan bli inntil 60 prosent. Fremskynding av tidspunktet for når selvangivelse og næringsoppgave anses levert, og effektivisering av tilleggsskatt uavhengig av om skattyter er i underskuddsposisjon, er også eksempler på forslag i skjerpende retning.

Forslaget om et strengere beviskrav for skjerpet tilleggsskatt vil få betydning i lempende retning for alle skattytergrupper. Dette innebærer at skjerpet tilleggsskatt vil bli ilagt i færre tilfeller enn tilleggsskatt med forhøyet sats etter gjeldende regler, og at beregningsgrunnlaget for skjerpet tilleggsskatt i en del tilfeller vil bli lavere enn med gjeldende beviskrav.

Forslaget innebærer også at en skattyter som er ilagt tilleggsskatt, både ordinær og skjerpet, ikke skal anmeldes for skattesvik på grunnlag av den samme handlingen.

Ved lov 21. mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven) ble Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) med tilleggsprotokoller inkorporert i norsk lovgivning. Formålet med menneskerettsloven er å styrke menneskerettighetenes stilling i norsk rett. Loven sier uttrykkelig at EMK skal gjelde som norsk lov og ved motstrid ha forrang foran annen norsk lovgivning.

De senere årene har EMK med protokoller fått stor betydning for ileggelse av tilleggsskatt etter norsk intern rett. Høyesterett har i flere saker vurdert forholdet mellom tilleggsskatt, straff og EMK, og av-

gjørelsene har fått konsekvenser for ligningsmyndighetenes bruk av tilleggsskatt og valg av sanksjonsform ved skatteunndragelser. Departementet gir i proposisjonen en oversikt over de mest sentrale avgjørelsene.

## 1.2 Komiteens merknader

Komiteen, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Alf E. Jakobsen, Rolf Terje Klungland, Torgeir Micaelsen, lederen Reidar Sandal, Eirin Kristin Sund og Marianne Aasen, fra Fremskrittspartiet, Gjermund Hagesæter, Ulf Leirstein, Jørund Rytman og Christian Tybring-Gjedde, fra Høyre, Svein Flåtten, Linda C. Hofstad Helleland og Jan Tore Sanner, fra Sosialistisk Venstreparti, Magnar Lund Berge og Heikki Holmås, fra Kristelig Folkeparti, Hans Olav Syversen, fra Senterpartiet, Per Olaf Lundteigen, og fra Venstre, Lars Spønheim, viser til at Regjeringens vurderinger og forslag er nærmere omtalt i Ot.prp. nr. 82 (2008–2009).

## 2. VALG AV SANKSJONSMODELL

### 2.1 Sammendrag

Tilleggsskatteutvalgets flertall foreslo et system hvor hovedtrekkene fra dagens modell videreføres. Utvalgets mindretall på ett medlem foreslo et sanksjonssystem etter mønster fra Danmark, hvor alle sanksjoner for brudd på opplysningsplikten er straff etter intern rett, og hvor ligningsmyndighetene er gitt begrenset myndighet til å utferdige forelegg når skattyter har opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt. I tillegg til de to modellene har utvalget vurdert tre andre mulige modeller for et fremtidig sanksjonssystem; en sakskostnadsmodell, en rentemodell og en blandet modell. Etter departementets vurdering er ingen av disse modellene aktuelle, og departementet finner derfor ikke grunn til å omtale disse nærmere her.

Av de instanser som har avgitt uttalelse, er 18 positive til hele eller deler av flertallets forslag til sanksjonsmodell, mens fem gir sin støtte til mindretallets forslag (en av høringsinstansene støtter begge forslag).

Etter departementets syn kan et tilstrekkelig effektivt sanksjonssystem ved opplysningssvikt ikke utelukkende eller hovedsakelig baseres på straffefølgning. For å sikre at skattyterne gir riktige og fullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, er det nødvendig med administrative sanksjoner i det store antall tilfeller der straffefølgning ikke er egnet eller påkrevet. Departementet legger derfor til grunn at ligningsloven også i fremtiden skal ha et to-

sporet sanksjonssystem med både administrative og strafferettslige sanksjoner for brudd på skattyters opplysningsplikt.

Tilleggsskatteutvalgets flertall mener at en sanksjon av en viss størrelse med klare elementer av pønalt karakter ikke bør ilegges med mindre skattyter er å bebreide. Flertallet foreslår dessuten at det subjektive vilkåret - uaktsomhet - inntas i den lovbestemmelsen som angir hovedvilkårene for å ilegge tilleggsskatt.

Ved utformingen av et administrativt sanksjonssystem må en ivareta en rekke, til dels motstridende, hensyn. På den ene siden vil enkle og skjematisk regler være enklere å praktisere for ligningsmyndighetene, og dermed føre til større grad av likebehandling og en mer effektiv håndhevelse av sanksjonene. For skattyterne vil enkle og sjablonmessige regler også skape større forutberegnelighet. På den annen side er det viktig at vilkårene utformes slik at sanksjonssystemet oppfattes som rettferdig. Reglene må derfor gi rom for en viss nyansering av sanksjonene. For systemets legitimitet vil det være av vesentlig betydning at regelverket oppfattes som rettferdig, rimelig og forutsigbart.

Et krav til subjektiv skyld i form av uaktsomhet fra skattyters side for å ilegge tilleggsskatt, vil nødvendigvis være mer skjønnspreget enn om tilleggsskatt ilegges etter tilnærmet objektive kriterier. Hensynet til enkelhet og effektivitet taler derfor for at ordningen med tilnærmet objektiv tilleggsskatt videreføres. Etter departementets syn vil dessuten et system med tilleggsskatt som ilegges med utgangspunkt i objektive kriterier, være mer forutsigbart enn en tilleggsskattemodell som baseres på subjektiv skyld. En modell som tar utgangspunkt i objektive kriterier vil også i større grad sikre at ligningsmyndighetene likebehandler skattyterne.

På den annen side vil det bli for strengt å ha rent objektive kriterier uten at det tas hensyn til individuelle unnskyldningsgrunner. Et objektivt utformet tilleggsskatteansvar bør derfor fortsatt inneholde begrensninger basert på slike unnskyldningsgrunner. På denne bakgrunn foreslår departementet at tilleggsskatt fortsatt skal ilegges ved opplysningssvikt uten at det stilles krav om utvist skyld fra skattyters side, men slik at tilleggsskatt likevel ikke fastsettes når skattyters forhold må anses tilstrekkelig unnskyldelig.

Det vil verken være behov for eller praktisk mulig å anmelde for skattesvik alle som forsettlig eller grovt uaktsomt har brutt sin opplysningsplikt etter ligningsloven. Etter gjeldende rett blir dette ivaretatt ved at de groveste sakene anmeldes til politiet, mens det ved mindre grove skatteunndragelser ilegges tilleggsskatt med høy sats (60 eller 45 prosent). Departementet legger til grunn at det fortsatt vil være nødvendig å kunne reagere med en skjerpet administrativ

sanksjon i de tilfeller skattyter har utvist skyld, men hvor det ikke er behov for forfølgning etter straffeprosessuelle regler. Departementet foreslår på denne bakgrunn å videreføre et administrativt system med både en tilnærmet objektiv tilleggsskatt i bunnen i overtredelsessaker generelt, og en skjerpet administrativ sanksjon for de tilfeller skattyter har utvist subjektiv skyld, men ikke anmeldes med sikte på straffefølgning.

Etter departementets syn bør forskjellen mellom ordinær tilleggsskatt og forhøyet tilleggsskatt gjøres tydelig, både i lovteksten og i ligningsmyndighetenes saksbehandling. Departementet foreslår dessuten at betegnelsen "tilleggsskatt" forbeholdes tilleggsskatt med ordinær sats. Som betegnelse på forhøyelseselementet i tilleggsskatten har departementet vurdert flere alternativer. Et alternativ er å kalle forhøyelseselementet for "straffeskatt". Dette ville gjort det tydelig at denne administrative sanksjonen er et alternativ til straffefølgning når skattyter har utvist skyld, men ikke anmeldes. Etter departementets syn vil det likevel være uheldig å benevne som straff en reaksjon som anses som en administrativ sanksjon, og som ilegges etter forvaltningsrettslige og ikke straffeprosessuelle regler. Betegnelsen straff bør reserveres for de sanksjoner som av lovgiver er definert som formell straff etter straffeloven §§ 15 og 16.

Departementet foreslår i stedet at forhøyelseselementet kalles "skjerpet tilleggsskatt". En slik begrepsbruk viser at det gjelder skjerpede vilkår for å ilegge denne sanksjonen som kommer i tillegg til (den ordinære) tilleggsskatten, og understreker dermed det pønale preget.

I tillegg til å sikre at skattyterne oppfyller sin opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene, vil skjerpet tilleggsskatt være av en mer strafflignende karakter. Etter departementets oppfatning bør derfor skyldkravet være det samme etter reglene om skjerpet tilleggsskatt som etter ligningslovens straffebestemmelser, det vil si forsett eller grov uaktsomhet. Departementet foreslår i tillegg at vilkårene for skjerpet tilleggsskatt reguleres i en egen paragraf i loven. Dessuten foreslår departementet at ligningsmyndighetene skal kunne fastsette skjerpet tilleggsskatt, det vil si forhøyelseselementet, i et eget vedtak i kompliserte saker hvor det er behov for en særskilt kvalitets-sikring.

For å ta hensyn til menneskerettslovens begrensninger, bør reglene om tilleggsskatt ikke lenger utformes som bestemmelser om at tilleggsskatt "skal ... ilegges", slik som i gjeldende § 10-2. Departementet foreslår i stedet at bestemmelsene om tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt utformes slik at det fremgår at slik sanksjon "ilegges" der vilkårene er oppfylt. Er vilkårene oppfylt, skal det imidlertid ikke være opp til ligningsmyndighetenes frie skjønn om tilleggs-



skatt skal ilegges. Derimot skal begrensninger som følger av EMK legges fullt ut til grunn ved praktiseringen.

## 2.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet, Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre slutter seg til utgangspunktet for valg av sanksjonsmodell, men viser til at den objektive regelen for å ilegge tilleggsatt etter den foreslåtte § 10-2 ikke har noen direkte kobling mot de subjektive vilkårene i § 10-3 som fritar for tilleggsatt. Disse medlemmer mener det er viktig av rettssikkerhetsgrunner at unnskyldelige forhold hos skattyterne alltid blir vurdert i en sammenheng med den objektive hovedregelen og mener at en direkte kobling i lovteksten i § 10-2 til den etterfølgende opplistingen av de subjektive vilkår for å fritar for tilleggsatt i § 10-3 er nødvendig.

Disse medlemmer fremmer på denne bakgrunn følgende forslag:

"I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endring:

§ 10-2 nr. 1 første punktum skal lyde:

1. I den grad det ikke foreligger unnskyldelige grunner etter § 10-3, skal skattyter som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller som har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, ilegges tilleggsatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler."

## 3. NÆRMERE OM TILLEGGSSKATT

### 3.1 Sammendrag

Departementet foreslår at det etableres et tydeligere skille mellom ordinær tilleggsatt på 30 prosent og skjerpet tilleggsatt på ytterligere inntil 30 prosent. Terminologisk brukes uttrykket tilleggsatt om den ordinære tilleggsatten i det foreslåtte systemet, når det ikke fremgår at det (også) siktes til skjerpet tilleggsatt.

For å sikre at skattyter oppfyller sin opplysningsplikt til ligningsmyndighetene, foreslår departementet at tilleggsatt skal ilegges etter tilnærmet objektive kriterier. Grunnvilkårene for illeggelse av tilleggsatt skal fortsatt være at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller unnlatt pliktig le-

vering av selvangivelse eller næringsoppgave. Skjæringstidspunktet mellom forsinkelse og unnlatt levering foreslås fremskyndet til tidspunktet for utlegg av skattelister.

Departementet foreslår at unnskyldningsgrunnene skal anvendes i større utstrekning enn i dag og foreslår derfor enkelte endringer i reglene om unntak for tilleggsatt på grunn av sykdom, alderdom, uerfarehet eller annen årsak.

Departementet foreslår videre at tilleggsatt ikke skal fastsettes av riktige og fullstendige opplysninger som er forhåndsutfyllt i selvangivelsen. Unntaket for tilleggsatt ved åpenbare skrive- og regnefeil videreføres, samtidig som det innføres fullt unntak ved frivillig retting. I tillegg foreslås det å øke den nedre beløpsgrensen for når tilleggsatt skal ilegges, og å lovfeste at tilleggsatt ikke skal fastsettes når skattyteren er død.

Tilleggsatten skal fortsatt beregnes av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt. Satsen for tilleggsatt skal være 30 prosent. Som hovedregel vil de som i dag har fått 15 prosent tilleggsatt ikke få tilleggsatt etter forslaget, og departementet foreslår derfor ikke å videreføre bestemmelsene om redusert sats. Departementet foreslår heller ikke å videreføre den særlige beregningsregelen ved unnlatt levering av selvangivelse og næringsoppgave.

Dersom skattyteren har underskudd ved fastsettingen av skattepliktig inntekt, utstår effektueringen av tilleggsatten etter gjeldende rett til et senere inntektsår hvor skattyter har skattemessig overskudd. Etter forslaget skal tilleggsatten effektueres i det året de uriktige eller ufullstendige opplysninger er gitt, uavhengig av om skattyter er i underskuddsposisjon. Departementet foreslår at tilleggsatten ved tidfestingsfeil fortsatt skal beregnes av nettofordelen ved den utsatte beskatningen, og å lovfeste hvilke tilfeller som skal regnes som tidfestingsfeil.

Departementet foreslår at beviskravet i tilleggsattssaker skal være klar sannsynlighetsovervekt.

Det vises til forslag til ligningsloven §§ 10-2 til 10-4.

### 3.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Kristelig Folkeparti og Senterpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet, Høyre og Venstre slutter seg til forslagene om tilleggsatt som ikke gjelder satsnivå og effektivering av tilleggsatt ved fremførbart underskudd. I tillegg vises det til merknadene inntatt under pkt. 2.2.



Disse medlemmer viser til at Tilleggsskatteutvalget NOU 2003:7 var svært opptatt av at ordinær tilleggsatt beregnet med 30 prosent ville kunne gi svært høye beløp, særlig ved unnlatt levering av selvangivelse hvor tilleggsatt beregnes av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen. For å unngå dette foreslo Tilleggsskatteutvalget en redusert sats på 10 prosent i en del opplistede tilfelle.

Disse medlemmer mener også at de fleste som rammes av den ordinære tilleggsattesatsen opplever den som svært høy, ikke minst sett i sammenligning med forseelsen som sådan og sammenlignet med andre former for straffegebyrer. Disse medlemmer vil understreke at de ikke mener respekten for skattesystemet undergraves selv om den ordinære tilleggsattesatsen reduseres. Dette vil tvert imot kunne skape økt forståelse for de forskjellige tilleggsattesatsene, ikke minst fordi det blir en større forskjell mellom ordinær sats og den sats som gjelder de som forsettlig gir uriktige opplysninger. Disse medlemmer er imidlertid enig med Regjeringen i at det er administrativt enklere med bare en tilleggsattesats og ønsker ikke ordningen med en redusert sats, men mener at man i stedet innfører en ordinær tilleggsattesats som er lavere og mener at 20 prosent, slik det også var vurdert av Tilleggsskatteutvalget, vil være hensiktsmessig.

Disse medlemmer fremmer på denne bakgrunn følgende forslag:

"I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endring:

§ 10-4 nr. 1 skal lyde:

Tilleggsatt beregnes med 20 prosent av den skatt som er eller kunne vært unndratt."

Disse medlemmer viser videre til proposisjonens foreslåtte bestemmelser i § 10-4 nr. 3 om tilleggsatt ved skattemessig underskudd og viser til at skattyter som oppnår et større fremførbart underskudd enn han har krav på, etter dagens praktisering av regelverket ikke betaler tilleggsatt før i et senere år etter positiv inntekt. Disse medlemmer mener at forslaget om at tilleggsatt i slike tilfelle heretter skal betales i året etter underskuddsåret hvor man ikke betaler skatt er uheldig, fordi skattyter kan ha dårlig likviditet på grunn av underskudd og ikke vet om man noensinne kan nyttiggjøre seg det fremførbare underskuddet. Uansett størrelse, er det et dårlig begrunnet endringsforslag.

Disse medlemmer vil på denne bakgrunn gå imot Regjeringens forslag til endring i ligningsloven § 10-4 nr. 3.

## 4. SKJERPET TILLEGGSSKATT

### 4.1 Sammendrag

I tillegg til denne ordinære tilleggsatten, som skal ilegges etter tilnærmet objektive kriterier, foreslår departementet å videreføre en strengere sanksjon for de tilfeller skattyter har utvist skyld, kalt skjerpet tilleggsatt. Skyldkravet skal være forsett eller grov uaktsomhet. De objektive vilkårene for skjerpet tilleggsatt skal være de samme som for tilleggsatt. Satsene for skjerpet tilleggsatt skal være 30 eller 15 prosent. Skjerpet tilleggsatt skal bare kunne ilegges i tillegg til ordinær tilleggsatt, og kan ved behov fastsettes i et eget vedtak. Den samlede reaksjonen ved forsettlig eller grovt uaktsom opplysningssvikt vil etter forslaget fortsatt kunne bli inntil 60 prosent av den unndratte skatten.

Departementet foreslår at beviskravet for skjerpet tilleggsatt skal tilsvare det straffeprosessuelle beviskravet, det vil si bevist utover enhver rimelig tvil. Kompliserte saker om skjerpet tilleggsatt bør blant annet av denne grunn underlegges en nærmere kvalitetssikring under ligningsbehandlingen.

Det vises til forslag til ligningsloven § 10-5.

### 4.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

## 5. SAKSBEHANDLINGSREGLER

### 5.1 Sammendrag

De generelle saksbehandlingsreglene i ligningsloven gjelder også ved illeggelse av tilleggsatt. I tillegg er det gitt enkelte særbestemmelser om varsel om tilleggsatt og frister for illeggelse av tilleggsatt. Det følger av ligningsloven § 3-11 at sak om tilleggsatt skal avgjøres ved skriftlig vedtak som skal inneholde en kort begrunnelse.

EMK oppstiller minstekrav til saksbehandlingen ved illeggelse av sanksjoner som anses som straff etter EMK artikkel 6. Konvensjonen er gjennom menneskerettsloven gjennomført i norsk rett, og konvensjonens bestemmelser gjelder derfor i utgangspunktet for saksbehandlingen i saker om tilleggsatt.

Tilleggsskatteutvalget foreslår å lovfeste enkelte av skattyters rettigheter i særskilte saksbehandlingsregler i ligningsloven, og peker på at dette vil gjøre innholdet klarere, lette tilgjengeligheten og bedre forutberegnligheten. Utvalget mener imidlertid at det ikke er behov for å gå lenger enn konvensjonen i å stille krav til saksbehandlingen ved illeggelse av tilleggsatt. Utvalget foreslår at rettighetene lovfestes ved å videreføre bestemmelsen om varsel i ligningsloven § 10-2 nr. 5 og i tillegg supplere med minimumskrav til hva skattyter i varslet skal opplyses om. I tillegg til at varslet skal oppfylle de minimumskrav

EMK stiller til innholdet, skal det etter forslaget opplyses om skattyterens rett til å forholde seg taus og til å kreve innsyn i sakens dokumenter. På denne måten vil noen av skattyters rettigheter etter EMK fremkomme direkte i lovteksten.

Departementet viser til at EMK gjennom menneskerettsloven er inkorporert i norsk rett. Konvensjonens krav gjelder dermed for all saksbehandling knyttet til sanksjoner som er straff etter EMK, uavhengig av om kravene kommer særskilt til uttrykk i den enkelte lov. Det er derfor ikke formelt sett nødvendig med noen lovfesting av skattyters rettigheter etter EMK i ligningsloven.

Tidligere var det større usikkerhet om rekkevidden og tolkningen av bestemmelsene i EMK artikkel 6. For det første var det tvil om hvilke sanksjoner som skulle anses for å være straff etter EMK, og for det andre var det tvil om rekkevidden og tolkningen av enkelte bestemmelser, særlig spørsmålet om avgjørelse innen rimelig tid. Gjennom de siste års avgjørelser fra Den europeiske menneskerettsdomstol og Høyesterett er mye av denne tvilen ryddet av veien. Skattedirektoratet har justert sine retningslinjer i tråd med denne utviklingen, og skatteetatens saksbehandling, herunder varsler om tilleggsatt, er dermed tilpasset de krav som følger av EMK. På denne bakgrunn foreslår ikke departementet noen særskilt lovfesting av rettighetene etter EMK i ligningsloven.

Departementet foreslår imidlertid å videreføre den gjeldende bestemmelsen om at skattyteren skal varsles med en passende frist for å uttale seg, jf. ligningsloven § 10-2 nr. 5. For å unngå å varsle om bruk av tilleggsatt der det ikke er grunnlag for det, vil slikt varsel normalt ikke sendes før faktum anses for å være avklart og ligningsmyndighetene har tatt stilling til de materielle skattespørsmålene. Varsel om tilleggsatt ved unnlatt levering av selvangivelse gis normalt samtidig med at skattyteren tilskrives og purres.

Utvalget foreslår å lovfeste en minstefrist på tre uker for skattyteren til å uttale seg. Departementet er enig i at tre uker er en rimelig minstefrist for uttalelse før det treffes vedtak om tilleggsatt, og slutter seg til utvalgets forslag. Den frist som gis, må tilpasses den enkelte tilleggsattsak. I store og kompliserte saker må det derfor gis en lengre frist enn tre uker.

Tilleggsatt kan fastsettes innenfor fristene i ligningsloven § 9-6, det vil si de samme fristene som regulerer når ligningsmyndighetene kan ta opp spørsmål om endring av ligning, jf. § 10-2 nr. 6 første punktum. Etter annet punktum kan tilleggsatt fastsettes samtidig med den skatt den skal beregnes av, eller ved en senere særskilt fastsettelse. Departementet foreslår å videreføre disse bestemmelsene.

Det vises til forslag til ligningsloven § 10-2 nr. 2 og 3.

### ***Særlig om skjerpet tilleggsatt***

I utgangspunktet gjelder forslagene ovenfor både ordinær og skjerpet tilleggsatt. Nedenfor behandles noen spesifikke saksbehandlingsspørsmål for skjerpet tilleggsatt.

Departementet legger til grunn at i de fleste saker vil skjerpet tilleggsatt saksbehandles og avgjøres sammen med spørsmålet om tilleggsatt. Dette vil typisk være tilfellet dersom skattyteren innrømmer forholdet og samarbeider med ligningsmyndighetene, eller hvis sakens faktiske og rettslige forhold ellers er på det rene.

I mer kompliserte saker om skjerpet tilleggsatt vil imidlertid skyldkravet og det skjerpede bevisskravet mv. kunne innebære at det er behov for særskilt kompetanse og grundigere behandling. I slike tilfeller bør saken underlegges en nærmere kvalitetssikring før endelig vedtak treffes. En slik kvalitetssikring vil bidra til likebehandling og økt rettssikkerhet for skattyterne. Én mulighet er at kvalitetssikringen foretas av den samme enhet i vedkommende skatte-region som vurderer om grovere saker bør anmeldes til politiet. Det vil være opp til Skattedirektoratet å organisere arbeidet med disse sakene. I slike tilfeller kan skjerpet tilleggsatt fastsettes i eget vedtak, noen tid etter vedtaket om ileggelse av ordinær tilleggsatt. Ligningsmyndighetene må da opplyse i det ordinære tilleggsattvedtaket at de vil fortsette tilleggsattbehandlingene med sikte på å vurdere ileggelse av også skjerpet tilleggsatt. Den tidligere ileggelse av ordinær tilleggsatt er da ingen avsluttet forfølgning etter EMK, og innebærer ingen avskjæring av adgangen til å fortsette med vurdering og eventuelt vedtak om skjerpet tilleggsatt.

Vedtak om skjerpet tilleggsatt anses, i likhet med vedtak om ordinær tilleggsatt, å være en del av ligningen. Ligningslovens saksbehandlingsregler, blant annet reglene om klage, vil derfor gjelde også for skjerpet tilleggsatt.

Dersom skattyteren påklager vedtak om ordinær tilleggsatt før spørsmålet om skjerpet tilleggsatt er ferdig behandlet, må det tas stilling til om den videre behandlingen av spørsmålet om skjerpet tilleggsatt skal avvendes til resultatet av klagebehandlingene av det ordinære tilleggsattvedtaket er ferdig. Dersom dette vedtaket blir opphevet, vil det heller ikke være grunnlag for å ilegge skjerpet tilleggsatt.

Dersom skattyteren påklager både vedtaket om tilleggsatt og et særskilt vedtak om skjerpet tilleggsatt, kan saken tas opp til felles behandling i skatteklagenemnda. Hvorvidt sakene skal forenes til felles behandling, må avgjøres i det enkelte tilfelle.

Departementet legger til grunn at Skattedirektoratet gir nærmere retningslinjer om saksbehandlingen ved ileggelse av skjerpet tilleggsatt.

Det vises til forslag til ligningsloven § 10-5 nr. 2.

## 5.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

## 6. REAKSJONER VED FORSINKET LEVERING AV SELVANGIVELSEN MV.

### 6.1 Sammendrag

Formålet med en reaksjon ved forsinket levering av selvangivelsen og andre pliktige oppgaver er å stimulere til rettidig levering av oppgavene. Ligningsarbeidet gjennomføres innenfor stramme tidsrammer, og forsinket levering vanskeliggjør ligningsmyndighetenes arbeid. Departementet mener derfor at det fremdeles vil være behov for en reaksjon ved forsinket levering av selvangivelsen mv., selv om langt færre skattytere enn tidligere vil bli ilagt en slik reaksjon. Spørsmålet er om reaksjonen bør ilegges som et standardisert gebyr slik Tilleggsskatteutvalget foreslår, eller beregnes forholdsmessig av skattyters formue og inntekt, slik som dagens forsinkelsesavgift.

Et standardisert gebyr vil være mindre egnet som pressmiddel overfor skattytere med høye inntekter enn en forholdsmessig reaksjon. I tillegg synes det lite rimelig å ilegge små enkeltpersonforetak samme reaksjon som store selskaper. Forsinkelsesavgiften beregnes maskinelt i ligningssystemene, og det er derfor lite ressurskrevende for ligningsmyndighetene å ilegge avgiften. Tilleggsskatteutvalgets argument om at et standardisert gebyr er ressursbesparende for myndighetene, har derfor lite for seg. Departementet vil også peke på at det i liten grad er fremsatt kritikk mot gjeldende ordning. Etter departementets syn taler derfor de beste grunner for å videreføre gjeldende ordning med forsinkelsesavgift som reaksjon ved forsinket levering av selvangivelsen.

Hvorvidt forsinkelsesavgift etter gjeldende regler er å anse som straff etter EMK, har ikke vært vurdert av Høyesterett. Tilleggsskatteutvalget antar at en forsinkelsesavgift begrenset oppad til 10 000–15 000 kroner ikke er straff i konvensjonens forstand. Utvalget legger blant annet vekt på at det ikke kreves strafferettslig skyld for å bli ilagt forsinkelsesavgift, at det ikke er straffebestemmelser med det samme objektive gjerningsinnholdet, og at beløpet er begrenset.

Etter gjeldende rett er satsene for forsinkelsesavgift én promille av nettoformuen uavhengig av forsinkelsens lengde. I tillegg ilegges to promille av nettoinntekten ved forsinkelse under én måned, én prosent av nettoinntekten ved forsinkelse over én måned og to prosent av nettoinntekten ved forsinkelse over tre måneder. Forsinkelsesavgiften skal ikke settes lavere enn 200 kroner. Er forsinkelsen under én måned, kan avgiften ikke settes høyere enn 10 000 kroner. Er forsinkelsen over én måned er det i dag ingen øvre

beløpsgrense. Etter departementets syn tilsier dette at det lovfestes en øvre beløpsgrense for forsinkelsesavgift ved forsinkelse over én måned, slik at avgiften ikke kommer opp i for høye beløp.

Departementet er ikke kjent med avgjørelser fra Den europeiske menneskerettsdomstol som gjelder størrelsen på tilsvarende type avgift. For at forsinkelsesavgiften skal være et reelt pressmiddel overfor skattytere med store inntekter og omsetning, slik at disse leverer pliktige oppgaver innen leveringsfristen, bør imidlertid beløpsgrensen være av en viss størrelse. Departementet har kommet til at en beløpsgrense på 15 000 kroner ved forsinkelser over én måned vil være passende.

Etter gjeldende rett skal det ikke ilegges forsinkelsesavgift "når skattyterens forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen særlig årsak som ikke kan legges ham til last". Skattyter må selv gjøre rede for de grunner som er årsak til den forsinkede leveringen. Departementet foreslår å videreføre en bestemmelse om unntak fra forsinkelsesavgift ved unnskyldelige forhold hos skattyter, men slik at bestemmelsen utformes på samme måte som tilsvarende unntaksbestemmelse for tilleggsskatt.

Departementet foreslår etter dette at gjeldende regler om forsinkelsesavgift i hovedtrekk videreføres, men slik at det innføres en øvre beløpsgrense på 15 000 kroner ved forsinkelse over én måned.

Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 10-1.

### 6.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

## 7. TILLEGGSSKATT OG STRAFF

### 7.1 Sammendrag

Av straffebestemmelsene i ligningsloven kapittel 12 følger det blant annet at den som forsettlig eller grovt uaktsomt gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstår eller bør forstå at dette kan føre til skattemessige fordeler, kan straffes for skattesvik. Som nevnt tidligere legger departementet til grunn at ligningsmyndighetene skal velge mellom å ilegge tilleggsskatt (ordinær og eventuelt skjerpet) og å anmelde det samme forholdet til politiet, og at samme forhold ikke både skal gi grunnlag for administrativt ilagt tilleggsskatt og straffeprosessuell forfølgelse. Dette innebærer videreføring av den nylig omlagte påtale- og anmeldelsespraksis som Riksadvokaten og Skattedirektoratet har blitt enige om som følge av nye avgjørelser av Den europeiske menneskerettsdomstol.

Utvalgets flertall foreslår ingen endringer i vilkårene for straff. Et mindretall på ett medlem foreslår at



straffebestemmelsen endres slik at det ikke skal være vilkår for straff at de uriktige eller ufullstendige opplysningene har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Utvalget mener sanksjonsnivået for brudd på opplysningsplikten så langt som mulig bør videreføres og vurderer alternativer til dagjeldende ordning. Et mindretall på ett medlem mener tilleggsskatten skal fastsettes av domstolene i straffesaken, mens flertallet ikke går inn for en slik løsning. Ved domfellelse for overtredelse av ligningsloven er utvalget av den oppfatning at det i tillegg til annen straff som hovedregel også bør ilegges en bot. Bøtenivået bør i utgangspunktet ligge på samme nivå som tilleggsskatten for samme forhold ville vært. Et mindretall på to medlemmer går inn for at dette lovfestes, mens flertallet mener det ikke er hensiktsmessig med slik lovfesting.

Utvalget viser videre til at ved forsettlig eller grovt uaktsomme overtredelser av opplysningsplikten, må ligningsmyndighetene velge om skattyter skal ilegges tilleggsskatt eller anmeldes for forholdet. Utvalget mener det bør være opp til ligningsmyndighetene, basert på en generell anmeldelsesinstruks, å vurdere hvilke forhold som bør anmeldes. For å sikre at sakene ikke henlegges på grunn av kapasitetsmangel hos politiet, og for å sikre at det er de rette sakene som anmeldes, bør det etter utvalgets oppfatning etableres rutiner for samarbeidet mellom ligningsmyndighetene og politiet. Fordi sakene kan være svært forskjellige mener utvalget det er u hensiktsmessig å forsøke å gi nærmere retningslinjer for anmeldelsespraksis i lovs form.

Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon og Næringslivets Hovedorganisasjon mener bøtenivået ikke må være høyere enn det ville vært etter tradisjonelle kriterier.

Justisdepartementet er enig med utvalgets flertall i at bøtenivået ikke bør lovfestes.

Riksadvokaten mener straffebestemmelsene i ligningsloven bør endres slik at det blir bedre samsvar mellom hvilke overtredelser som formelt er straffbare og hvilke overtredelser som i praksis medfører straffeforfølgning. Riksadvokaten mener også at domstolene bør ta stilling til kravet om tilleggsskatt og at dette gjøres etter reglene om borgerlige rettskrav. Tilleggsskatten er ikke straff når vedtak treffes av forvaltningen og bør derfor ikke konverteres til straff i form av bot når overtredelsen resulterer i straffesak.

Skattedirektoratet slutter seg i utgangspunktet til flertallets prinsipielle syn med hensyn til vilkårene for straff. Skattedirektoratet uttaler videre at det er viktig at det ved straffutmålingen tas hensyn til hva en eventuell tilleggsskatt ville utgjort, slik at en skattyter som undergis formell straff, normalt vil få en strengere reaksjon samlet sett enn om vedkommende bare var ilagt tilleggsskatt. Det er ønskelig at bøtenivået lovfestes. Skattedirektoratet peker også på beho-

vet for rutiner for samarbeidet mellom skatte- og påtalemyndighetene ved utvelgelsen av de sakene som skal anmeldes.

Toll- og avgiftsdirektoratet mener man bør ha en klar rettskildemessig forankring for å unngå at saker som behandles av domstolene resulterer i en lavere reaksjon enn om saken hadde blitt behandlet administrativt.

### *Vilkår for straff*

Etter at Tilleggsskatteutvalget avga sin utredning, har Stortinget vedtatt ny straffelov med alminnelige bestemmelser som gjelder for alle eller de fleste straffebudene. Loven ble vedtatt som lov 20. mai 2005 nr. 28. Etter dette har Justisdepartementet arbeidet videre med straffelovens spesielle del, hvor de ulike straffbare handlinger er beskrevet. I dette arbeidet er det blant annet sett nærmere på hvilke straffebestemmelser som bør flyttes fra særlovgivningen til straffeloven. I Ot.prp. nr. 22 (2008–2009), som ble fremmet 19. desember 2008, foreslår Regjeringen blant annet å innta bestemmelser om ordinært, grovt og grovt uaktsomt skattesvik i straffeloven. Bestemmelsene foreslås tatt inn i ny straffelov §§ 378-380 og skal erstatte straffebestemmelsene mot de alvorligste skatte- og avgiftsvik i spesiallovgivningen. Dette medfører endringer i blant annet ligningsloven §§ 12-1 og 12-2. Etter lovforslaget går den straffbare handlingen ut på å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger til offentlig myndighet, eller unnlate å gi pliktige opplysninger, når gjerningspersonen forstår eller bør forstå at dette kan medføre skattemessige fordeler. Andre former for skattesvik som ikke rammes av forslaget, vil fremdeles kunne straffes etter bestemmelser i spesiallovgivningen, for eksempel ligningsloven.

Som en følge av at de alvorligste overtredelsene av skattelovgivningen etter dette forslaget reguleres i straffeloven, vil Finansdepartementet senere fremme forslag til tilpasning av straffebestemmelsene i ligningsloven. Departementet ser derfor ikke grunn til noen nærmere drøftelser av innholdet i straffebestemmelsene om skattesvik nå, men viser til de endringene som er foreslått i Ot.prp. nr. 22 (2008–2009) og til den kommende gjennomgangen av de gjenværende straffebestemmelsene i ligningsloven.

### *Sanksjonsnivået - tilleggsskatt og straff*

Etter Høyesteretts plenumsavgjørelser i 2002 var rettstilstanden at verken forhøyet eller ordinær tilleggsskatt kunne ilegges i kombinasjon med straff for samme forhold. Rt. 2004 side 645 gjaldt en sak hvor skattyter ved forelegg var ilagt en bot for å ha unnlatt levering av pliktig selvangivelse. Ved beregningen av boten ble det tatt utgangspunkt i den tilleggsskatten som ville blitt ilagt administrativt, dersom saken ikke var anmeldt. Til dette ble det lagt til et beløp til-

svarende den boten som skulle utmåles i henhold til interne, veiledende retningslinjer for straffutmåling. Høyesterett kom til at det ved fastsetting av bøtestraff for overtredelse av ligningsloven er anledning til å inkorporere tilleggsskatt i bøtestraffen, når straffesaken avskjærer adgangen til å ilegge tilleggsskatt.

Høyesterett viser til at en slik omlegging av bøtenivået generelt sett vil være forsvarlig, særlig når det tas i betraktning at det er tale om hva domstolene skal gjøre i en overgangsperiode inntil lovgiver har etablert en varig ordning med bakgrunn i blant annet Tilleggsskatteutvalgets utredning. Høyesterett peker også på at det ikke kan bli spørsmål om en fullstendig standardisering. Det må være en adgang til å justere for individuelle forhold, jf. straffeloven § 27, som bestemmer at når bot idømmes, bør det foruten til det straffbare forhold tas særlig hensyn til den dømtes formuesforhold og til hva han etter sine livsforhold antas å kunne utrede. Straffeloven § 27 setter derfor begrensninger for hvor "firkantet" straffutmålingen kan være.

I de tilfellene straffeforfølgningen (istedenfor ordinær og skjerpet tilleggsskatt) resulterer i at det bare ilegges en bot, er det etter departementets syn naturlig at den tilleggsskatten som ellers hadde blitt aktuell, inkorporeres i boten. Dette kan skje innenfor de rammer Høyesterett har lagt i ovennevnte dom. I de tilfellene straffeforfølgningen også resulterer i fengselsstraff, blir bildet mer sammensatt. Det er vanskelig å sammenligne fengselsstraff og en økonomisk sanksjon som tilleggsskatt. Ved skattesvik av en slik grovhet at fengselsstraff er på sin plass, anser departementet det som kriminalpolitisk heldig at fengselsstraffen normalt kombineres med en økonomisk sanksjon (bot) som tar utgangspunkt i unndragelsens størrelse og skyldgrad, men som eventuelt justeres ut fra mer spesielle omstendigheter og aktuell betalingsevne. Dette gjelder uansett om fengselsstraffen gjøres betinget eller ubetinget. Det forhold at avdekket skattesvik alltid fører til etterligning av for lite fastsatt skatt med renter, det vil si korrigerende av den ulovlige tilstand, bør etter departementets oppfatning ikke tillegges særlig vekt i formildende retning ved straffutmålingen. Det samme gjelder det forhold at skattyteren eventuelt har disponert vinningen ved skatteunndragelsen, slik at han eller hun ikke har betalingsevne for den etterlignede skatten med renter.

Departementet vil følge med i anmeldelses- og straffutmålingspraksis, med sikte på om det kan bli behov for ytterligere tiltak i lovgivningen eller forvaltningen for å oppnå et ønskelig reaksjonsnivå i grove unndragelsessaker.

### **Valg av sanksjon**

Ved forsettlige eller grovt uaktsomme overtredelser av ligningsloven, skal ligningsmyndighetene

velge mellom å ilegge tilleggsskatt eller anmelde forholdet. Hvilke saker som skal anmeldes, er nærmere regulert i ligningsmyndighetenes anmeldelsesinstruks, som er fastsatt av Skattedirektoratet. Det er også etablert rutiner for samarbeid med politiet i det løpende arbeidet med kontroll og sanksjonering av de lovbrudd som avdekkes. Etter departementets oppfatning bør utvelgelsen av de sakene som skal anmeldes, fortsatt forankres i anmeldelsesinstruksen og i et godt samarbeid med politiet.

Når det nå legges opp til at tilleggsskatt ikke skal ilegges i kombinasjon med straffeforfølgning for samme forhold, oppstår spørsmålet om det vil være mulig å skifte sanksjonsspor. Etter EMK P 7-4 inntretr forbudet mot gjentatt straffeforfølgning når den første forfølgningen er endelig. Dette gjelder uansett om det endelige vedtaket i denne første forfølgningen medfører domfellelse eller frifinnelse.

Departementet legger, som Tilleggsskatteutvalget, til grunn at forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i EMK P 7-4 ikke vil være til hinder for at ligningsmyndighetene, etter å ha arbeidet med en konkret tilleggsskattevurdering uten å treffe vedtak, i stedet konkluderer med å anmelde forholdet. Dette gjelder selv om skattyter er varslet om at ligningsmyndighetene vurderer å ilegge ordinær eller også skjerpet tilleggsskatt. Derimot vil vedtak om ordinær tilleggsskatt, eventuelt med varsel om videre vurdering av vedtak også om skjerpet tilleggsskatt, gjøre anmeldelse uaktuelt. Et det først truffet vedtak om ileggelse av tilleggsskatt, eventuelt også skjerpet tilleggsskatt, gjenoppstår ikke adgangen til anmeldelse fordi om tilleggsskatten frafalles ved senere ligningsvedtak eller domstolsavgjørelse.

Det kan forekomme at påtalemyndigheten velger å ikke følge opp en anmeldt unndragelsessak, og i stedet sender den tilbake til ligningsmyndighetene. Påtalemyndigheten treffer da henleggelsesvedtak. Når slikt påtalevedtak treffes uten standpunkttagen til det mulige straffansvar, typisk ved henleggelse av kapasitetshensyn, foreligger det ingen endelig avsluttet forfølgning som stenger for annen forfølgning. Ved retur av saken kan ligningsmyndighetene da vurdere og eventuelt ilegge tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt, selv om dette først ble ansett uaktuelt på grunn av anmeldelsen. Også dersom påtalemyndigheten har henlagt saken etter bevisets stilling, må det antas at adgangen til å ilegge tilleggsskatt er i behold, jf. Rt. 2006 side 1563 med henvisninger til avgjørelser fra Den europeiske menneskerettsdomstolen.

### **7.2 Komiteens merknader**

Komiteen tar dette til etterretning.

## 8. ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

### 8.1 Sammendrag

Departementets forslag til nye regler om tilleggs- skatt mv. viderefører i stor grad gjeldende rett slik den praktiseres av skatteetaten.

Departementets forslag innebærer ingen konse- kvenser for skattyternes opplysningsplikt. For skatt- yterne vil derfor departementets forslag kun ha kon- sekvenser ved brudd på opplysningsplikt om egne forhold.

For forvaltningen vil forslaget om utvidet bruk av unnskyldningsgrunner, kunne medføre at dette unn- taket påberopes i flere saker. Det kan derfor bli noe merarbeid i enkelte saker om tilleggs- skatt.

Blant annet det strengere beviskravet ved illeggelse av skjernet tilleggs- skatt, medfører at det i enkelte saker vil være behov for særskilt kompetanse. Det antas der- for at skattekontorene må legge noe ressurser i opp- bygging av spisskompetanse på dette området.

I dag inneholder et vedtak om tilleggs- skatt både endringsligningen og tilleggs- skatten, uavhengig av om satsen er 30 eller 60 prosent. Det forsterkede skil- let mellom tilleggs- skatt og skjernet tilleggs- skatt innebærer at skjernet tilleggs- skatt skal kunne ilegges i eget vedtak, og at dette vedtaket eventuelt kan på- klages uavhengig av ligningen og tilleggs- skatten. Disse sakene vil være noe mer ressurskrevende for ligningsmyndighetene enn en tilsvarende sak er etter den gjeldende ordningen.

De foreslåtte ikrafttredelsesbestemmelsene vil også medføre at ligningsmyndighetene i en over- gangsperiode må foreta to beregninger av tilleggs- skatten i enkelte tilfeller. Dette vil føre til noe økte kostnader for skatteetaten.

På den annen side vil det strengere beviskravet for skjernet tilleggs- skatt innebære at skjernet til- leggs- skatt vil bli ilagt i færre saker enn antall saker med forhøyet tilleggs- skatt etter dagens ordning.

Departementet antar at forslagene samlet sett vil ha begrensede administrative og økonomiske konse- kvenser for ligningsmyndighetene.

### 8.2 Komiteens merknader

Komiteen tar dette til orientering.

## 9. ØVRIGE LOVENDRINGER

### 9.1 Sammendrag

#### *Ligningsloven*

Den som er ilagt tilleggs- skatt med høy sats, kan i ti år deretter ikke tjenestegjøre som medlem av nemnd som nevnt i §§ 2-2 til 2-4, jf. ligningsloven § 2-5 bokstav f. Departementet foreslår at bestem- melsen videreføres for den som er ilagt skjernet til-

leggs- skatt. Selv om ordlyden i bestemmelsen tilpas- ses de nye reglene om tilleggs- skatt, legger departe- mentet til grunn at regelen fremdeles vil omfatte dem som er eller blir ilagt tilleggs- skatt med høy sats etter någjeldende § 10-4 nr. 1 annet punktum.

Det vises til forslag til endring i ligningsloven § 2-5 bokstav f.

#### *Folketrygdloven og skattebetalingsloven*

I folketrygdloven § 24-4 tredje ledd annet punk- tum og skattebetalingsloven § 10-51 bokstav f er det vist til bestemmelsen om tilleggs- skatt i ligningsloven § 10-2, som i dag hjemler både ordinær og forhøyet tilleggs- skatt. Disse bestemmelsene bør etter departe- mentets mening også omfatte skjernet tilleggs- skatt, som etter departementets forslag skal reguleres i lig- ningsloven § 10-5. Departementet forslår derfor at "§ 10-2" i disse bestemmelsene endres til "§§ 10-2 til 10-5".

Det vises til forslag til endringer i folketrygdlo- ven § 24-4 tredje ledd annet punktum og skattebeta- lingsloven § 10-51 bokstav f.

### 9.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

## 10. IKRAFTTREDELSE

### 10.1 Sammendrag

Departementet foreslår at endringene trer i kraft 1. januar 2010 med virkning for saker som er tatt opp ved varsel om tilleggs- skatt etter utgangen av 2009. For saker med tidligere varsel gjelder de tidligere regler. Det samme gjelder saker der opplysnings- vikten er begått før 2010, for så vidt samlet tilleggs- skatt ville blitt høyere etter de nye reglene.

### 10.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

## 11. FORSLAG FRA MINDRETALL

### **Forslag fra Fremskrittspartiet, Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre:**

#### *Forslag 1*

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endring:

§ 10-2 nr. 1 første punktum skal lyde:

1. I den grad det ikke foreligger unnskyldelige grunner etter § 10-3, skal skattyter som har gitt lig- ningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opp- lysninger, eller som har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, ilegges tilleggs-



skatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.

### **Forslag fra Fremskrittspartiet, Høyre og Venstre:**

#### *Forslag 2*

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endring:

§ 10-4 nr. 1 skal lyde:

Tilleggsskatt beregnes med 20 prosent av den skatt som er eller kunne vært unndratt.

## **12. KOMITEENS TILRÅDING**

Komiteen viser til proposisjonen og til det som står foran, og rår Odelstinget til å gjøre følgende

### vedtak til lov

om endringer i ligningsloven mv.  
(tilleggsskatt)

#### I

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endring:

§ 10-51 bokstav f skal lyde:

- f) tilleggsskatt etter ligningsloven §§ 10-2 til 10-5, tilleggsavgift etter lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift §§ 64 og 73, lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 44, lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter § 3 og § 4 første ledd, lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter § 3, og tilleggstoll etter tolloven § 16-10

#### II

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endring:

§ 2-5 bokstav f skal lyde:

- f) enhver som i løpet av de siste ti år er ilagt *skjerpet* tilleggsskatt etter § 10-5.

#### III

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 10-1 skal lyde:

§ 10-1 *Forsinkelsesavgift*

1. Skattyter som leverer selvangivelse, næringsoppgave eller pliktig selskapsoppgave med vedlegg

etter *leveringsfristen, men før tidspunktet for utlegg av skattelisten*, skal svare en forsinkelsesavgift. Avgiften fastsettes på grunnlag av den samlede formue og inntekt ved ligningen. Avgiften skal være

- a) 1 promille av nettoformuen og
  - b) 2 promille av nettoinntekten når forsinkelsen ikke er over én måned,
  - c) 1 prosent av nettoinntekten når forsinkelsen er over én måned eller
  - d) 2 prosent av nettoinntekten når forsinkelsen er over tre måneder regnet fra de leveringsfrister som følger av § 4-7 og svalbardskatteloven § 4-4.
2. Avgiften skal ikke settes lavere enn 200 kroner og skal når forsinkelsen ikke er over én måned, begrenses oppad til 10 000 kroner. *Er forsinkelsen over én måned, begrenses avgiften oppad til 15 000 kroner.*
  3. Reglene under nr. 1 og nr. 2 kommer ikke til anvendelse når skattyterens forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak.
  4. Avgiften tilfaller statskassen.

§§ 10-2 til 10-5 skal lyde:

§ 10-2 *Tilleggsskatt*

1. Skattyter som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller som har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, ilegges tilleggsskatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Som unnlatt levering av selvangivelse eller næringsoppgave, regnes levering etter tidspunktet for utlegg av skattelistene, jf. § 8-8.
2. Før tilleggsskatt fastsettes, skal skattyter gis et varsel med minst tre ukers frist for å uttale seg.
3. Tilleggsskatt kan fastsettes samtidig med utligningen av den skatt den skal beregnes av, eller ved en senere særskilt fastsetting. Tilleggsskatt kan ikke ilegges utenfor fristene i § 9-6.

§ 10-3 *Unntak fra tilleggsskatt*

1. Tilleggsskatt fastsettes ikke når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak.
2. Tilleggsskatt fastsettes heller ikke
  - a) av riktige og fullstendige opplysninger som er forhåndsutfyllt i selvangivelsen,
  - b) når de uriktige eller ufullstendige opplysningene skyldes åpenbare regne- eller skrivefeil,
  - c) når skattyter frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt eller lagt til grunn tidligere, slik at det kan beregnes riktig skatt. Dette gjelder ikke hvis rettingen kan anses frem-



kalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som ligningsmyndighetene har fått fra andre. Tidligere ilagt tilleggsskatt faller ikke bort.

- d) når tilleggsskatten i alt vil bli under 600 kroner, eller
- e) når skattyter er død.

#### § 10-4 Sats og beregningsgrunnlag for tilleggsskatt

1. Tilleggsskatt beregnes med 30 prosent av den skatt som er eller kunne vært unndratt.
2. Formues- og inntektstillegg som gir grunn for å anvende tilleggsskatt, anses å utgjøre den øverste del av skattyters formue og inntekt.
3. Har skattyter et skattemessig underskudd, beregnes tilleggsskatten av den skatt som ville blitt utlignet på grunnlag av den unndratte formue eller inntekt. Det samme gjelder når den utlignede skatt er lavere enn den skatt som ville blitt utlignet på grunnlag av den unndratte formue eller inntekt.
4. Ved tidfestingsfeil beregnes tilleggsskatten av nettofordelen ved den utsatte beskatningen. Tidfestingsfeil foreligger i denne sammenheng når
  - a) 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 senere inntektsår,
  - b) skattyter selv har inntektsført inntekten eller unnlatt å fradragføre kostnaden i senere inntektsår, før ligningsmyndighetene har tatt opp forholdet, eller
  - c) ligningsmyndighetene har tatt opp forholdet, men skattyter sannsynliggjør at inntekten uansett ville blitt inntektsført eller kostnaden fradragført i senere inntektsår.

#### § 10-5 Skjerpet tilleggsskatt

1. Skattyter som forsettlig eller grovt uaktsomt har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller som har unnlatt plik-

tig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, og som forsto eller burde forstått at dette kunne ha ført til skattemessige fordeler, ilegges skjerpet tilleggsskatt. Skjerpet tilleggsskatt kan bare ilegges i tillegg til tilleggsskatt etter § 10-2. § 10-3 nr. 2 gjelder tilsvarende.

2. Skjerpet tilleggsskatt kan fastsettes i eget vedtak samtidig med eller etter fastsetting av tilleggsskatt. § 10-2 nr. 2 og nr. 3 annet punktum gjelder tilsvarende.
3. Skjerpet tilleggsskatt beregnes med 30 eller 15 prosent av den skatt som er eller kunne vært unndratt. § 10-4 nr. 2 til 4 gjelder tilsvarende.
4. Skal skattyter for samme år svare skjerpet tilleggsskatt etter forskjellige satser, fordeles den skatt som skjerpet tilleggsskatt skal beregnes av, forholdsmessig etter størrelsen på den formue eller inntekt som de ulike satser skal anvendes på.

#### IV

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endring:

§ 24-4 tredje ledd annet punktum skal lyde:

For et slikt vedtak gjelder ligningsloven kapittel 9 om saksbehandling, §§ 10-2 til 10-5 om tilleggsskatt, og § 11-2 om søksmål fra det offentlige.

#### V

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2010.

Endringene under II trer i kraft 1. januar 2010, men likevel slik at reglene gjelder tilsvarende for enhver som i løpet av de siste ti år er ilagt tilleggsskatt etter § 10-4 nr. 1 annet punktum.

Endringene under III og IV trer i kraft 1. januar 2010 med virkning for saker som er tatt opp ved varsel om tilleggsskatt etter utgangen av 2009. For saker med tidligere varsel gjelder de tidligere regler. Det samme gjelder saker der opplysningssvikten er begått før 2010, for så vidt samlet tilleggsskatt hadde blitt høyere etter de nye reglene.

Oslo, i finanskomiteen, den 5. juni 2009

**Reidar Sandal**

leder

**Svein Flåtten**

ordfører