

Tilleggsavgift og ansvar for medhjelperes handlinger

Tilleggsavgift kan ilegges et avgiftssubjekt på bakgrunn av andre personers handlinger, men domstolene bør ikke godta at et avgiftssubjekt ilegges tilleggsavgift med grunnlag i medhjelperes skyld. Tilleggsavgift må være basert på avgiftssubjektets egen skyld.

Artikkelen er forfattet av:



Skattejurist
Geir Tollak Bjørndal Norli
Avdeling for fastsetting, MVA,
Skatt sør (Drammen)



Seniorskattjurist
Anders Lund
Avdeling for fastsetting, MVA,
Skatt sør (Drammen)

Artikkelen gir ikke uttrykk for skatteetatens offisielle syn.

Formålet med denne artikkelen er delvis å foreta en vurdering av fremsatte anførsler vedrørende tolkningen av mval. § 21-3 annet ledd om tilleggsavgift og ansvar for medhjelperes handlinger, men hovedsakelig å fremme noen alternative synspunkter vedrørende hvordan bestemmelsen bør forstås.

Problemstilling

Merverdiavgiftsloven § 21-3 har følgende ordlyd:

«§ 21-3. Tilleggsavgift

(1) Den som forsettlig eller uaktsomt overtrer denne loven eller forskrifter gitt i medhold av loven, og ved det har eller kunne ha påført staten tap, kan ilegges inntil 100 prosent avgift i tillegg til merverdiavgift fastsatt etter § 18-1 og § 18-4 første og annet ledd. Tilleggsavgift kan ilegges inntil ti år etter utløpet av den aktuelle terminen.

(2) Den som ansvaret etter denne paragraf retter seg mot, svarer også for medhjelperes, ektefelles og barns handlinger.»

Etter første ledd kan tilleggsavgift i utgangspunktet ilegges *den* som oppfyller vilkårene i bestemmelsen. Den som rent faktisk oppfyller vilkårene ved å sende inn en uriktig omsetningsoppgave, vil som regel være en ansatt i virksomheten eller en ekstern regnskapsfører. På bakgrunn av annet ledd, og opportunitetsprinsippet, vil imidlertid spørsmålet normalt være om overtredelsen kan medføre ansvar for det avgiftssubjekt overtredelsen begås *på vegne av*.

En aktuell problemstilling synes å være i hvilken utstrekning et avgiftssubjekt kan ilegges tilleggsavgift for overtredelser begått av medhjelpere. I 2003 ble problemstillingen luftet av Tilleggsskatteutvalget.¹ Temaet har deretter blant annet vært tatt opp av Sigurd Nitter-Hauge i to artikler i Revisjon og Regnskap,² samt aktualisert av NARF³ og Klagenemnda for merverdiavgift (ved nemndsmedlem Frøystad) i flere saker hvor vi har sett følgende dissens:⁴

«Uenig i tilleggsavgift. Jeg er av den oppfatning at man må se bort fra mval. § 21-3 annet ledd, fordi bestemmelsen strider mot uskyldspresumpsjonen i EMK art 6 nr. 2.

Skattedirektoratet er delvis enig i dette synspunktet og har gitt instruks om at det ikke skal foretas identifikasjon etter mval. § 21-3 annet ledd i retningslinjer for tilleggsavgift punkt 2.2 tredje avsnitt:

«Det skal ikke foretas identifikasjon ved forsettlig eller grov uaktsom opptrreden hos medhjelper. Ved valg av sats for tilleggsavgift ved forsett eller grov uaktsomhet (se punkt 4) må vurderingen av skyldgraden knyttes til avgiftssubjektets valg av- og/eller oppfølging av medhjelper, eller avgiftssubjektets kjennskap til overtredelsen av lov eller forskrift.»

Jeg kan ikke se det rettskildemessige grunnlaget for å skille mellom simpel og grov uaktsomhet ved unnlattelse av å bruke identifikasjonsregelen. Skattedirektoratet har hverken begrunnet retningslinjens sonndring mellom simpel og grov uaktsomhet, eller årsaken til unntaket fra formell lov i form av retningslinje.

Slik instruks i dag lyder, får man den paradoksale situasjonen at de mindre grove og unnskyldelige tilfellene straffes, mens de grovt uaktsomme og forsettlige slipper straff. Dette strider mot proporsjonalitetsprinsippet og at straff skal ilegges ut fra subjektive forhold.

Det kan synes som om skattekontoret legger til grunn at 20 % tilleggsavgift ikke er en straffesanksjon – muligens på grunn av beviskravets styrke. Rettspraksis gir etter mitt syn ikke grunnlag for å hevde dette – all tilleggsavgift har põnal begrunnelse og er å anse som en straffesanksjon. Spør-

1 NOU 2003:7 Tilleggsskatt m.m. pkt. 9.5.5.

2 Problemstillinger knyttet til tilleggsavgift i 7/2012 og Tilleggsavgift og medhjelperes handlinger i 3/2014.

3 Brev fra NARF til Skattedirektøren av 8. juli 2013.

4 Se blant annet KMVA-2014-8003 og KMVA-2014-8009.

Avgift

målet om bevisskravets styrke ved simpel uaktsomhet er noe kvalitativt annet enn det å ilegge den næringsdrivende straff for andre personers handlinger.»

Rettslige utgangspunkter

I skatteretten gjelder et grunnleggende prinsipp om at alle vilkår i en skatteregel må være oppfylt av skattesubjektet for at regelen skal gis rettsvirkninger for skattesubjektet. Dette «subjektprinsippet» innebærer blant annet at ett skattesubjekt ikke kan identifiseres med andre skattesubjekter, med mindre annet er bestemt.⁵

Etter § 21-3 første ledd må tre vilkår være oppfylt for at tilleggsavgift kan ilegges. For det første må det foreligge en overtredelse av merverdiavgiftsloven eller forskrift gitt i medhold av loven. For det andre må overtredelsen ha, eller kunne ha, påført staten tap. For det tredje må det foreligge skyld i forbindelse med overtredelsen.

På bakgrunn av subjektprinsippet er utgangspunktet at et avgiftssubjekt selv må ha oppfylt alle vilkår i § 21-3 første ledd for at det skal kunne bli ilagt tilleggsavgift.

Tilleggsavgift er en administrativ sanksjon som først og fremst kjennetegnes ved at den har til hensikt å sanksjonere *en nærmere bestemt opptreden* hos avgiftssubjektet. Dette fremgår av at bestemmelsen inneholder et skyldkrav, at tilleggsavgift ikke alltid skal ilegges dersom vilkårene er oppfylt, men «kan», samt at reaksjonen skal utmåles etter graden av skyld.⁶ Avgiftssubjektet ilegges således en økonomisk sanksjon på bakgrunn av *avviket fra forventet opptreden*, og ikke ut ifra overtredelsen i seg selv. Dette har en side mot at merverdiavgiftssystemet bygger på selvdeklaring.

For at systemet skal fungere, må aktørene innrette sin atferd på nærmere bestemte måter for at rapporteringsforpliktelsene skal oppfylles og staten ikke påføres tap. Formålet er ikke å sanksjonere enhver feil begått av næringsdrivende i deres omsetningsoppgaver, men å reagere mot en opptreden som ikke oppfyller de krav og forventninger selvdeklareringsystemet har til et avgiftssubjekt, i de tilfellene handlingene/unnlatelsene har manifestert seg i en feil som har, eller kunne ha, påført staten tap.

Overtredelsen må være begått av avgiftssubjektet

Ansvar for å levere korrekte omsetningsoppgaver retter seg mot avgiftssubjektets, jf. §§ 11-1 og 15-1. En næringsdrivende kan i hovedsak oppfylle forpliktelsene etter merverdiavgiftsloven på to måter: På egenhånd, herunder ved bruk av egne ansatte eller ved å kjøpe tjenester fra andre. Ofte vil jobben med å føre regnskap og levere omsetningsoppgaver være satt bort til en ekstern regnskapsfører.

Når en ekstern regnskapsfører skal oppfylle rapporteringsforpliktelsene på vegne av avgiftssubjektet, vil overtredelsen av loven i utgangspunktet ikke være begått av avgiftssubjektet. «Gjerningspersonen» (regnskapsfører) er i slike tilfeller et annet rettssubjekt enn avgiftssubjektet (som er det potensielle *ansvarssubjektet*).

At en overtredelse foretas på vegne av noen andre, er ikke tilstrekkelig i seg selv for å anse overtredelsen begått av det rettssubjektet som oppnår den økonomiske fordel av overtredelsen, jf. subjektprinsippet. Et eksempel kan være der noen sender inn en uriktig omsetningsoppgave på papir i en annens navn. Den som foretar overtredelsen, må ha en nærmere bestemt tilknytning til avgiftssubjektet for at handlingen skal kunne henføres et annet rettssubjekt.

Normalt vil overtredelsen kunne henføres til avgiftssubjektet ved at overtredelsen vil være begått av en som er legitimert til å handle på vegne av avgiftssubjektet (innehaver, styret, ansatte), eller ved at overtredelsen begås av en medhjelper avgiftssubjektet benytter seg av. Der avgiftssubjektet blir ansvarlig for handlinger/unnlatelser begått av et annet rettssubjekt som følge av § 21-3 annet ledd, kan dette sies å innebære en utvidelse av det objektive gjerningsinnholdet i § 21-3 første ledd.

Avgiftssubjektet må kunne bebreides for overtredelsen

Atferden som ligger til grunn for overtredelsen må identifiseres

Merverdiavgiftssystemet bygger på selvdeklaring i den forstand at det er avgiftssubjektene som er pålagt å beregne og betale merverdiavgift til staten, gjennom innsendelse av omsetningsoppgaver hvor avgiftssubjektet er pålagt en opplysningsplikt om forhold av betydning for avgiftsplikten, jf. §§ 11-1 og 15-1. For at systemet skal fungere må avgiftssubjektene selv sørge for å innberette riktig beløp for utgå-

ende og inngående avgift. § 15-1 åttende ledd slår fast at et avgiftssubjekt skal oppføre «aktsomt og lojalt», samt «bidra til at avgiftsplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og også gjøre avgiftsmyndighetene oppmerksom på feil ved avgiftsberegningen.»

Fastsattelsen av avgift å betale eller avgift til gode gjøres således i utgangspunktet av avgiftssubjektene selv. Skattekontoret har imidlertid kompetanse til å kontrollere om opplysningene som oppgis i omsetningsoppgaven, er i samsvar med de underliggende forhold (§ 16-1), samt til å fastsette et annet grunnlag for utgående og inngående avgift (§ 18-1) dersom feil avdekkes.

Utgangspunktet for aktsomhetsvurderingen vil således normalt være det faktum at det er sendt inn en oppgave med visse tall. Formålet med kontrollen vil være å avdekke om tallene i oppgaven stemmer med de underliggende forhold. Dersom det oppdages et avvik – en overtredelse som kunne påført staten tap – blir spørsmålet om avgiftssubjektet har opptrådt aktsomt, eller om feilen skyldes en uaktsom atferd. Aktsomhetsvurderingen vil således knytte seg til å identifisere den konkrete feilen som er gjort, eller bakgrunnen for hvordan feilen kunne oppstå.

Ansvar for medhjelpers skyld?

Det rettslige utgangspunktet må som nevnt være at avgiftssubjektet selv må ha oppfylt vilkårene i § 21-3 for å bli ilagt tilleggsavgift. Som nevnt ovenfor kan imidlertid en medhjelpers handlinger anses for å være avgiftssubjektets handlinger, slik at medhjelpers overtredelse av loven anses å være avgiftssubjektets overtredelse.

Spørsmålet blir så om avgiftssubjektet ikke bare blir ansvarlig for andre rettssubjekters *handling*, men også for andre rettssubjekters *skyld*.

§ 21-3 annet ledd er en videreføring av lov om merverdiavgift av 19. juni 1969 § 73 annet ledd som igjen er en videreføring av lov om omsetningsavgift av 19. mai 1933 nr. 11 § 3 annet ledd. I «Merverdiavgiftsloven med kommentarer» fra 1976⁷ omtales § 73 annet ledd på følgende måte:

«Denne bestemmelsen vil bl. a. få anvendelse når en avgiftspliktigs regnskapsfører overtrer bestemmelser i lov og forskrifter

⁵ Lærebok i Skatterett, Zimmer, 6. utgave 2009, s. 101.

⁶ Skattedirektoratets retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift punkt 4.

⁷ Merverdiavgiftsloven med kommentarer, del 2, 1. utgave 1976, s. 278.

og derved påfører staten avgiftstap. Den registrerte næringsdrivende har ansvar for regnskapsførerens feil, og det fritar ikke for ansvaret at den næringsdrivende personlig ikke har kunnskaper eller tid til å føre personlig kontroll med bokføring og avbetaling. Det samme gjelder ansvar for feil begått av ansatte i den avgiftspliktiges virksomhet. Det er tilstrekkelig at de subjektive vilkår for anvendelse av tilleggsavgift foreligger hos den som har utført den handling eller unnlattelse som gir grunnlag for reaksjonen.» (Vår understrekning).

At avgiftssubjektet bærer ansvaret for medhjelpers (typisk regnskapsførers) skyld er en forståelse av bestemmelsen som er videreført i nyere teori.⁸ Denne tolkningen er også godtatt av Klagenemnda for merverdiavgift i flere saker.⁹

Etter vårt syn er ikke en slik forståelse av bestemmelsen åpenbar. Mens det fremstår uproblematisk at § 21-3 annet ledd utvider det objektive anvendelsesområdet for ansvar etter § 21-3 første ledd ved at avgiftssubjektet også bærer ansvaret for bestemte andre personers handlinger, fremstår det langt mer problematisk å legge til grunn at annet ledd også innebærer at avgiftssubjektet har ansvaret for andres skyld. Det er ikke gitt at juridisk teori og forvaltningspraksis må anses avgjørende dersom tungtveiende hensyn taler i motsatt retning.

Dersom det må legges til grunn at § 21-3 annet ledd gir hjemmel for skyldidentifikasjon, er det heller ikke slik at avgiftsmyndighetene nødvendigvis bør ilegge et avgiftssubjekt tilleggsavgift på bakgrunn av medhjelpers skyld. En overtredelse kan gi grunnlag for ulike offentlige rettslige sanksjoner, og tilleggsavgift vil ikke bestandig være den mest egnede sanksjonen mot overtredelsen.

Avgiftssubjektets egne forhold er alltid relevant

Et sikkert utgangspunkt må være at en hjemmel for skyldidentifikasjon ikke endrer på at avgiftssubjektet selv kan ha utvist skyld. Avgiftssubjektet kan eksempelvis ha vært uaktsom i forbindelse med regnskapsførers grovt uaktsomme eller forsettlige overtredelse av loven. Avgiftssubjektet kan også ha vært grovt uaktsomt eller forsettlig vedrørende regnskapsførers

aktsomme eller uaktsomme overtredelse av loven.

Frøystad argumenterer i sine dissenser for at han ikke kan se et rettskildemessig grunnlag for å skille mellom simpel uaktsomhet på den ene siden og grov uaktsomhet og forsett på den andre siden vedrørende bruken av identifikasjonsregelen, at årsaken til unntaket fra formell lov i retningslinjene ikke er begrunnet og at dette skillet i Skattedirektoratets retningslinjer gir «den paradoksale situasjonen at de mindre grove og unnskylde tilfellene straffes, mens de grovt uaktsomme og forsettlige slipper straff. Dette strider med proporsjonalitetsprinsippet og at straff skal ilegges ut fra subjektive forhold.»

Først og fremst bør det bemerkes at Skattedirektoratets retningslinjer ikke gir noe «unntak» fra formell lov. Tilleggsavgift kan ilegges dersom vilkårene er oppfylt. Ileggelsen bygger følgelig også på et forvaltningsmessig skjønn. Skattedirektoratet kan naturligvis instruere skattekontorene om ikke å ilegge tilleggsavgift i bestemte tilfeller og slik regulere avgiftsmyndighetenes utøvelse av kompetansen som er gitt i § 21-3.

Forutsatt at det foreligger hjemmel for identifikasjon er imidlertid Skattedirektoratets retningslinjer *til gunst* for avgiftssubjektet, ved at det ikke skal foretas full identifikasjon ved mer alvorlige skyldformer. Avgiftssubjektet kan imidlertid naturligvis ha utvist egen skyld der regnskapsfører har utvist grov uaktsomhet eller forsett, slik at tilleggsavgift også kan ilegges i slike tilfeller. Det er således ikke slik at avgiftssubjektet uten videre slipper tilleggsavgift bare fordi det ikke skal foretas identifikasjon med medhjelpers skyld.

Aktsomhetsvurderingen gjelder avgiftssubjektets egne forhold

Etter vår oppfatning kan det imidlertid stilles spørsmålsteget ved praktiseringen av skyldidentifikasjon der medhjelper har utvist simpel uaktsomhet.

Vi mener aktsomhetsvurderingen må knytte seg til *avgiftssubjektets atferd*, og ikke en eventuell medhjelpers atferd. Subjektprinsippet og tilleggsavgiftens karakter, der skylden er det sentrale, taler sterkt for dette. Tilleggsavgift fremstår som et lite treffende virkemiddel der et avgiftssubjekt har opptrådt aktsomt, og det kun er medhjelper som kan sies å ha utvist skyld. Tilleggsavgift vil i slike tilfeller ikke være

en reaksjon på atferden til det rettssubjekt som ilegges sanksjonen.

Videre taler sterke rettsikkerhetsprinsipper for at § 21-3 annet ledd ikke bør benyttes som en regel om skyldidentifikasjon. En medhjelper vil ikke være part i forvaltningsaken eller straffesiktet etter EMK artikkel 6, og vil derfor ikke ha de samme rettsikkerhetsgarantiene for å kunne imøtegå avgiftsmyndighetenes anførsler om skyld. Det fremstår noe «lett-vint» å konstatere at medhjelper har utvist skyld etter en prosess uten formelle rettsikkerhetsgarantier for medhjelper, for deretter å holde avgiftssubjektet ansvarlig for en slik «effektiv» skyldkonstatering.

Poenget er at avgiftsmyndighetene ikke kan nøye seg med å konstatere at en medhjelper har utvist skyld og automatisk ilegge avgiftssubjektet tilleggsavgift. Skyldspørsmålet må ta utgangspunkt i avgiftssubjektets egne forhold.

Aktsomhetsnormen ved bruk av medhjelper

Spørsmålet her er hvordan aktsomhetsvurderingen skal foretas, og hvilken aktsomhetsnorm som gjelder for avgiftssubjektet, der oppfyllelsen av rapporteringsforpliktelsene overlates til en medhjelper.

Innfallsvinkelen til aktsomhetsvurderingen

Som følge av at avgiftssubjektet må ha utvist skyld for å kunne ilegges tilleggsavgift, kan det for skyldspørsmålet oppstå nyanser mellom personlige og upersonlige rettssubjekter. Ettersom et upersonlig rettssubjekt (selskaper mv.) strengt tatt ikke selv kan utvise skyld (det kan kun fysiske personer som handler på vegne av rettssubjektet), ble det ansett hensiktsmessig å innføre en generell bestemmelse om straffansvar for foretak i straffeloven § 48 a. Første ledd slår fast at et foretak kan straffes når noen som har handlet på vegne av foretaket overtrer et straffebed, og at dette gjelder selv om ingen enkeltperson kan straffes for overtredelsen.

Ett av formålene med denne bestemmelsen var å kunne holde et foretak ansvarlig også for skjulte og kumulative feil, ved at aktsomhetsvurderingen knyttes til *foretakets atferd som sådan*. Preventive hensyn taler for at et foretak kan ases for å ha opptrådt uaktsomt selv om den konkrete årsaken til feilen ikke kan identifiseres, eller ingen enkeltpersoner har opptrådt uaktsomt alene, så lenge foretaket som

⁸ NOU 1991:30 pkt. 22.2.4, Merverdiavgiftshåndboken 10. utgave s. 950 og MVA-kommentaren 4. utgave 2011 s. 620.

⁹ Se blant annet Klagenemnda for merverdiavgift.

sådan kan sies ikke å ha opptrådt tilstrekkelig aktsomt.

Tilsvarende vurderinger vil måtte foretas ved bedømmelsen av et avgiftssubjekts opptreden vedrørende oppfyllelsen av rapporteringsforpliktelsene etter merverdiavgiftsloven. Aktsomhetsvurderingen kan i slike sammenhenger bygge på en mer overordnet, generell bedømmelse av avgiftssubjektets organisering av arbeidet, rutiner for avdekkelse av feil med videre.

Innfallsvinkelen til aktsomhetsvurderingen kan følgelig være både konkret og generell, avhengig av feilens art og opplysningene i saken.

Avgiftssubjektets konkrete plikter ved bruk av medhjelper

Som følge av at merverdiavgiftssystemet bygger på selvdeklarerer, er utgangspunktet for fastleggelsen av aktsomhetsnormen at avgiftssubjektene er pålagt en streng plikt til å sette seg inn i regelverket og oppfylle sine rapporteringsforpliktelser på korrekt måte.

En grunnleggende plikt ved bruk av medhjelper vil være å velge en faglig kompetent medhjelper. Dersom rapporteringspliktene settes bort til en person som avgiftssubjektet burde forstått ikke hadde kompetanse til å utføre arbeidet på en tilfredsstillende måte, så kan selve bruken av den konkrete medhjelperen anses å være uaktsom.

Videre fremstår det som sikker rett at et avgiftssubjekt ikke kan anses for å ha opptrådt aktsomt utelukkende fordi oppfyllelsen av rapporteringspliktene er satt bort til en faglig kompetent medhjelper, eksempelvis en autorisert regnskapsfører.¹⁰ Avgiftssubjektet kan således ikke «fri seg fra ansvar» ved å sette bort arbeidet til en ekstern medhjelper, aktsomhetsnormen pålegger avgiftssubjektet plikter utover bare det å velge en faglig kompetent medhjelper.

Ved bruk av medhjelper forventes det også at avgiftssubjektet fører en *løpende kontroll* med arbeidet som utføres av medhjelperen. Selv om dette kanskje fremstår teoretisk og strengt, taler sterke reelle hensyn for en slik løsning når det gjelder aktsomhetsnormen. Kravene til forventet atferd innebærer for det første at avgiftssubjektet må gi medhjelper alle relevante opplysning

ger og dokumenter for å utføre oppdraget, og for det andre at avgiftssubjektet må kontrollere at rapporteringsforpliktelsene oppfylles på riktig måte, på samme måte som avgiftssubjektet må kontrollere arbeidet til sine ansatte.

Med dette utgangspunktet vil kravene til aktsomhet for avgiftssubjektet være omtrent like uavhengig av om avgiftssubjektet benytter seg av en medhjelper eller ei. Det kan imidlertid oppstå en rekke nyanser i forholdet mellom avgiftssubjektet og regnskapsfører som kan påvirke skyldspørsmålet.

I *Hanson v Revenue & Customs* [2012] UKFTT 314 (TC) skisseres motpolene: Det vil klart være uaktsomt av avgiftssubjektet ikke å oppdage klare, vesentlige feil og mangler ved avgiftsrapporteringen utført av medhjelper. Det vil derimot ikke være uaktsomt ikke å oppdage feil og mangler dersom avviket skyldes rimelig tvil vedrørende hvordan regelverket skal forstås, og avgiftssubjektet har stolt på en fagkyndig medhjelpers vurdering, såfremt vurderingen fremstår akseptabel. Mellom ytterpunktene ligger skyldvurderingene som må foretas for riktig rettssubjekt.

Bevis for avgiftssubjektets skyld

Dersom skyldspørsmålet må vurderes etter avgiftssubjektets egne forhold, og ikke medhjelpers, reiser dette visse spørsmål i forhold til beviskravet for skyldvilkåret. Overtredelsen vil normalt skyldes medhjelpers handling eller unnlatelse. Skyld hos avgiftssubjektet må imidlertid normalt konstateres på bakgrunn av denne persons *unnlatelser*. Der den direkte årsaken til feilen ofte vil være belyst, vil sjelden den indirekte årsaken til feilen være belyst på tilsvarende måte.

Etter vår vurdering vil en skyldpresumsjon for mangelfull kontroll og/eller utilstrekkelige rutiner hos avgiftssubjektet for å avdekke feilen gjøre seg gjeldende i slike tilfeller. Dette innebærer at den atferd som er funnet bevisst som årsak til feilen, antas å kunne henføres til forhold hos avgiftssubjektet, med mindre avgiftssubjektet kan tilbakevise denne presumsjonen. Det er vanskelig å se at en skyldpresumsjon vedrørende den indirekte årsaken til atferden vil stride mot uskyldpresumsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2.

En slik skyldpresumsjon der den direkte atferden bak feilen er identifisert, vil imidlertid bare kunne omfatte en presumsjon

for *simpel uaktsomhet*. Avgiftsmyndighetene kan med andre ord ikke uten videre legge til grunn at avgiftssubjektet har utvist grov uaktsomhet bare fordi medhjelper har utvist grov uaktsomhet.

Selv om det må sies at samspillet mellom en generell skyldpresumsjon og de biter av bevis for faktiske omstendigheter som måtte foreligge kan bli noe komplisert, fremstår det viktig å holde fast ved at det er avgiftssubjektets skyld som må bevises i forhold til beviskravet, og at bevisresultatet vil bygge på et samspill mellom en generell skyldpresumsjon vedrørende de indirekte årsakene til atferden og de konkrete omstendighetene i saken.

Konklusjon

Til tross for at det kan reises innvendinger mot hvordan § 21-3 annet ledd *skal* forstås, kan det imidlertid anføres at bestemmelsen *bør* anvendes slik at annet ledd kun utvider det objektive gjerningsinnholdet for den administrative sanksjonen, og ikke det subjektive. Dette innebærer at tilleggsavgift bør ilegges på bakgrunn av avgiftssubjektets egen skyld. Domstolene bør ikke godta at et avgiftssubjekt ilegges tilleggsavgift for medhjelpers skyld, spesielt ikke der avgiftssubjektet ikke har utvist egen skyld.

Når det gjelder *hvordan* et avgiftssubjekt kan utvise skyld vedrørende medhjelpers handlinger og unnlatelser, er det en rekke uavklarte spørsmål, både i forhold til aktsomhetsnormens materielle innhold og når det gjelder bevisbedømmelsen for atferden som innebærer en skyldkonstatering.



SKYLD: *Tilleggsavgift bør ilegges på bakgrunn av avgiftssubjektets egen skyld, men ikke for medhjelpers skyld.*

¹⁰ Rt-1985-1157, KMVA-2008-6259 og KMVA-2011-7062.