

Kompliserte beviskrav ved tilleggsskatt

Skatteforvaltningsloven trådte i kraft 1.1.2017. Ett vesentlig hensyn bak forslaget til ny lov var å oppnå et enklere og mer tilgjengelig regelverk, som skulle styrke de skattepliktiges rettsikkerhet. Når det gjelder beviskravene ved tilleggsskatt, har dette sviktet.



Advokat (H)
Einar Heiberg
Partner Ræder Advokatfirma

Beviskravreglene i norsk rett er, med få unntak, ulovfestede. For tilleggsskatt gjelder forskjellige ulovfestede regler for ulike situasjoner. Beviskravreglene stiller i første rekke store krav til skatte- og avgiftsmyndighetene, men også til skattepliktige, rådgivere og domstolene.

I høringsnotat til ny skatteforvaltningslov var departementets standpunkt at lovfesting av beviskravene «vil ha informasjonsverdi og være med på å tydeliggjøre de skattepliktiges og tredjeparters rettigheter.»¹ Forslaget dekket rett nok ikke beviskravene for alle de aktuelle tilleggsskattebestemmelsene. I Prop. 38 L (2015–2016) til skatteforvaltningsloven kom imidlertid departementet etter en ny vurdering til at det ikke er grunn til å lovfeste beviskravene.² Noen nærmere begrunnelse for denne nye vurderingen ble ikke gitt.

Beviskrav for skattefastsettelsen

Hovedregelen

Skatteforvaltningsloven § 12–1 er hovedbestemmelsen som regulerer skattemyndighetenes adgang til endring av skattefastsettingen. Enhver skattefastsetting kan endres «når fastsettingen er uriktig». En

grunnleggende forutsetning for endring vil være at riktig faktum fastslås for anvendelsen av skattereglene. Det skal legges til grunn det faktum som finnes mest sannsynlig («overvektprinsippet»). Beviskravet er «sannsynlighetsovervekt». I Prop. 38 L uttrykkes dette slik at «[d]e alminnelige sivilrettslige bevisreglene skal gjelde når skattemyndighetene vurderer om det er grunnlag for å endre skattefastsettingen.»³ Generelt uttalt kan det sies at skattemyndighetene har bevisbyrden for at det foreligger skattepliktig inntekt, mens skattepliktige har bevisbyrden for det faktum som gjør en kostnad fradragsberettiget.

Ett av flere unntak – beviskrav ved særlig belastende faktum

I sivilprosessen er det generelt sett lagt til grunn at beviskravet kan skjerpes ved særlig belastende faktum. Dette vil typisk kunne være i tilfeller hvor det anføres at en part har opptrådt sterkt klanderverdig eller grovt infamerende (som går på æren løs). Det skjerpede beviskravet har også sin plass innen skatteprosessen. Borgarting lagmannsrett kom i Malerfirma-saken⁴ til at det på grunn av et særlig belastende faktum for de involverte personene måtte kreves «klar sannsynlighetsovervekt» for det faktumet som skulle legges til grunn

ved skattefastsettelsen. Det belastende faktumet gjaldt en underliggende anførsel om at skattepliktige hadde vært instrumental i et straffbart skatte- og avgiftskomplott. Anførselen må kunne karakteriseres som et meget sterkt klanderverdig forhold, og dommen er etter mitt syn slik sett riktig og godt forankret i sivilprosessen. Seniorskattejuristene Krüger Olsen og Neset har inntatt motsatt standpunkt i artikkel inntatt i Revisjon og Regnskap nr. 1, 2017.

Beviskrav for tilleggsskatt

Ordinær tilleggsskatt

Vilkåret for å ilegge tilleggsskatt etter skatteforvaltningsloven § 14–3 er at den skattepliktige «gir uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktig opplysning, når opplysningsplikten kan føre til skattemessige fordeler». Beviskravene knytter seg både til de uriktige/ufullstendige opplysningene eller unnlattelsen, og til at opplysningssvikten kan ha ført til skattemessige fordeler. Beviskravene knytter seg også til størrelsen på de skattemessige fordelene.

Ordinær tilleggsskatt beregnes med 20 % av den skattemessige fordelene som er eller kunne vært oppnådd etter lovens § 14–5. Den nedre grensen (satsen) for når tilleggsskatt er å anse som straff etter EMK, er

¹ Høringsnotat – Ny skatteforvaltningslov, Finansdepartementet 21.11.2014, s. 285.

² Prop. 38 L (2015-2016) Lov om skatteforvaltning s. 223.

³ Prop. 38 L (2015-2016) Lov om skatteforvaltning s. 257.

⁴ Utv-2016-1943, anket til Høyesterett, men nektet fremmet.

ikke fastsatt i norsk rett. Dette har skattemyndighetene løst slik at skattepliktige gis de samme rettsikkerhetsgarantiene uavhengig av tilleggsskattens størrelse. Beviskravet ved ordinær tilleggsskatt er «klar (kvalifisert) sannsynlighetsovervekt»⁵. Noen nærmere beskrivelse av hva som ligger i dette beviskravet er ikke gitt i lovforslagene, men innholdet må formentlig anses å ha samme innhold som ellers i sivilprosessen. Noen prosentangivelse av graden kan ikke angis, men at den ligger et sted mellom «sannsynlighetsovervekt» og «sikkert» skulle være klart. Likeså er det rimelig klart at graden ligger et sted mellom «godtgjort» og «åpenbart». Vurderingen som skal foretas, er ikke helt enkel. Bevisbyrden ligger hos skattemyndighetene.

Skjerpet tilleggsskatt

Skjerpet tilleggsskatt ilegges etter skatteforvaltningslovens § 14–6 når skattepliktig «forsettlig eller grovt uaktsomt gir skattemyndighetene uriktig eller ufullstendig opplysninger, eller unnlater å gi pliktig opplysning». Det er et tilleggsvilkår at skattepliktig «forstår eller bør forstå at det kan føre til skattemessige fordeler». Beviskravet må være oppfylt for samtlige vilkår.

Ved skjerpet tilleggsskatt beregnes et tillegg på 20 % eller 40 %. Skjerpet tilleggsskatt anses som straff etter EMK. Beviskravet er «bevist ut over enhver rimelig tvil».⁶ Beviskravet er tilsvarende det straffeprosessuelle beviskravet. For fellende straffedom kreves «tilnærmet sikkerhet» for bevisresultatet. Beviskravet gjelder ikke for rettsanvendelsen under skyldspørsmålet om faktumet kan karakteriseres som forsettlig eller grovt uaktsomt.

5 Prop. 38 L (2015-2016) Lov om skatteforvaltning s. 223.

6 Prop. 38 L (2015-2016) Lov om skatteforvaltning s. 223.

Skattemyndighetene holdt lenge feilaktig på at det ikke gjaldt et skjerpet beviskrav ved forhøyet tilleggsskatt etter den tidligere ligningsloven⁷, men har lagt det skjerpede beviskravet til grunn siden endring av ligningsloven 1.1.2010.⁸ I bemerkningene til høringsnotatet til skatteforvaltningsloven anførte Regjeringsadvokaten at norske myndigheter ikke er rettslig forpliktet etter EMK til å operere med de samme rettsikkerhetskravene for alle sanksjoner som regnes som straff etter EMK.⁹ Regjeringsadvokatens merknader fikk ikke gjennomslag, med den begrunnelsen at skjerpet tilleggsskatt i en del saker vil være et alternativ til anmeldelse av forholdet.

Beviskravene ved skjerpet tilleggsskatt er svært strenge og sanksjoner bør etter mitt syn anvendes med forsiktighet. Det er skattemyndighetene som har bevisbyrden.

Unnskyldningsgrunner

Tilleggsskatt ilegges ikke når skattepliktiges forhold må anses «unnskyldelig». I Prop. 38 L pekes det på at departementet i flere sammenhenger har gitt uttrykk for at unnskyldningsgrunnene bør benyttes i større utstrekning.¹⁰ Videre fremgår det at departementets vurdering er at terskelen for unnskyldningsgrunner bør senkes ytterligere. For å understreke at unnskyldningsgrunner skal anvendes i større utstrekning enn tidligere, er regelen endret slik at tilleggsskatt ikke skal anvendes når skattepliktiges forhold er å anse som «unnskyldelig», uavhengig av hva som gjør forholdet unnskyldelig. Samlet sett gir dette en sterk føring fra departementet.

7 Utv-2013-1247 og Utv-2015-1269.

8 Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) s. 62.

9 Prop. 38 L (2015-2016) Lov om skatteforvaltning s. 222.

10 Ot.prp. nr. 82 (2008-2009), tolkningsuttalelse til Skattedirektoratet 8.5.2012 og Prop. 38 L s. 214.

Når det gjelder beviskravene ved unnskyldningsgrunner, er disse særlig nyanterte. I Ot.prp. nr. 82 (2008–2009)¹¹ til tidligere ligningslov fremkommer det at dersom skattepliktige anfører en unnskyldningsgrunn, må skattemyndighetene motbevise med «klar sannsynlighetsovervekt» at eksistensen av det unnskyldelige forholdet ikke skal legges til grunn. Dette må også legges til grunn etter skatteforvaltningsloven. Det er kun for fakta at beviskravene gjelder, ikke for virkningen av fakta. Virkningen er et rettslig spørsmål.

Unntaket for unnskyldelige forhold vil neppe få anvendelse for skjerpet tilleggsskatt, hvor skyldkravet er forsett eller grovt uaktsomt. Ved ordinær tilleggsskatt og ved de øvrige unntakene for tilleggsskatt, slik som åpenbare regne- eller skrivefeil og frivillig retting, er kravet at skattemyndighetene må «kunne godgjøre at et mulig unntakende faktum utvilsomt ikke foreligger».¹²

Forenkling av beviskrav

Det må forventes at det legges vesentlig arbeid i saksbehandlingen fra skattemyndighetenes side for å sikre at beviskravene anvendes riktig. Både ressurs hensyn og effektivitetshensyn taler for en forenkling. Hensynet til rettsikkerhet for skattepliktige taler for det samme. En mulig forenkling kan være at beviskravet både for ordinær og skjerpet tilleggsskatt er «bevist utenfor enhver rimelig tvil». Tilsvarende kan også gjelde for unnskyldningsgrunnene når skattemyndighetene ønsker å motbevise skattepliktiges anførsel.

11 Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) s. 57.

12 Ot.Prp. nr. 82 (2008-2009) s. 62.

Fortsatt nyttig!

Revisjon og Regnskap

Fagpresseundersøkelsen*	2014	2016
Tillit til innholdet	nr. 1	nr. 1
Nytte i arbeidet	nr. 1	nr. 1
Gjennomsnittlig lesetid **	nr. 2	nr. 3

* IPSOS MMI Fagpresseundersøkelsen. Ledernes medievaner (2014 og 2016).

** Rangering basert på spørsmålet: Omtrent hvor lang tid bruker du vanligvis på å lese hvert nummer (Gjennomsnittstall i minutter). Gj. snitlig lesetid var 35 og 33 minutter i hhv. 2014 og 2016.

