

Uklar skatterettslig løsning – likevel tilleggsskatt?

Tilleggsskatt blir benyttet som straff i saker der skattemyndighetene finner at skattepliktige ikke har oppfylt sin opplysningsplikt i skattemeldingen. Skattemyndighetenes praksis innebærer at opplysningsplikten skjerpes dersom den skatterettslige løsningen er uklar. Er det egentlig holdepunkter for en slik praksis i regelverket?



Advokat (H)
Alf Nielsen
Advokatfirmaet Simonsen Vogt
Wiig



Advokat
Belinda Jensen
Advokatfirmaet Simonsen Vogt
Wiig

Vi har i den senere tid sett at tolkning og praktisering av lover og forskrifter som har blitt lagt til grunn av et forvaltningsorgan, også blir lagt til grunn av andre, som for eksempel påtalemyndighet, advokater til den som rammes av feiltolkningen og til og med i domstolene. Dette til tross for at det senere viser seg at tolkningen og praksisen som er fulgt er uriktig. NAVs uriktige tolkning og praktisering av EUs trygdeforordning er et eksempel på det.

Mange har stilt seg spørsmålet: hvordan kan det skje? Svaret er dessverre enkelt: Forvaltningsorganene oppfattes å representere fagkunnskapen og antas derfor å ha «rett».

«NAV-saken» viser at det ikke bare er NAV, men også andre fagetater som bør stille seg ekstra kritiske til egne rettsoppfatninger. Andre aktører, for eksempel påtalemyndighet, advokater og domstolene, bør behandle fagetatens standpunkt for det de er, dvs. partsinnlegg.

Dette bringer oss over på en problemstilling vi i noen tilfeller har stått overfor i saker mot Skatteetaten. Når Skatteetaten ilegger tilleggsskatt som straff, opplever vi at opplysningsplikten praktiseres strengere fra skattemyndighetenes side når rettsstilstanden er uklar. Er det holdepunkter for dette i gjeldende regelverk?

Lovteksten gir ikke anvisning på en strengere norm

Lovbestemmelsen om ileggelse av tilleggsskatt¹ lyder:

«Tilleggsskatt ilegges skattepliktig og trekkpliktig som nevnt i § 8–8 første og annet ledd, som gir uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktig opplysning, når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler.»

Ileggelse av tilleggsskatt er i henhold til Den Europeiske Menneskerettighetskonvensjonen å anse som straff.

Det er uomtvistelig at det bestemmelsen retter seg mot er opplysninger om faktiske forhold, og ikke rettsoppfatninger. Det fremgår ikke av lovteksten at det skal stilles strengere krav til opplysningsplikten dersom rettsstilstanden er uklar. Ettersom vi befinner oss på

legalitetsprinsippets område, må det utvises forsiktighet med utvidende eller analogiske tolkninger.

Skattemyndighetenes tolkning av Gaard/Tveit-dommen

I «Skatteforvaltningshåndboken»,² anføres det både i første utgaven (2017) og i andre utgaven (2018) at skattyteren har skjerpet opplysningsplikt ved uklare skatterettslig løsninger. I boken fremkommer følgende:

«Hvis den skatterettslige løsningen som den skattepliktige legger til grunn fremstår som uklar, må det gis supplerende opplysninger. For eksempel kan skattepliktige som har fylt ut alle pliktige meldinger, likevel ha plikt til å gi ytterligere opplysninger. Dersom den skattepliktige har bygget på en rettsoppfatning som ut fra rettskildesituasjonen på tidspunktet for innlevering fremstod som klar, og det derfor var lite naturlig for den skattepliktige å forestille seg at opplysningen kunne ha betydning for fastsettingen, er det ikke gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger».³

² Skatteforvaltningshåndboken er utgitt av Skattedirektoratet. Skattedirektoratet forutsetter at Skatteetaten følger de anvisninger som boken gir, jf. 2. utg. 2018 s. IV «Om bruk av boken».

³ Skatteforvaltningshåndboken, 2. utg. 2018 s. 522.

¹ Lov om skatteforvaltning av 27. mai 2016 nr. 14, § 14-3.

Vi har erfart at Skatteetaten ofte viser til denne uttalelsen i Skatteforvaltningshåndboken i varsel og vedtak om ilegelse av tilleggsskatt. Som rettskilde for denne forståelsen vises det i boken til Høyesteretts dom i Rt. 2009 s. 813 (Gaard/Tveit), hvor det var spørsmål om skattekontoret hadde endringsadgang etter den tidligere ligningsloven § 9–3. Konkret var spørsmålet i Gaard/Tveit-saken om toårsfristen kom til anvendelse, hvilket forutsatte at skattepliktige hadde gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger». Vilklårene for ilegelse av tilleggsskatt er i dag de samme som vilklårene for å kunne endre ligningen etter utløpet av toårsfristen i dagjeldende ligningslovs § 9–3, dvs. at den skattepliktige må ha gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger».⁴ Således har dommen relevans også for spørsmålet om ilegelse av tilleggsskatt.

Høyesterett uttalte følgende:⁵

[...] ligningsloven § 4–1 markerer «et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skattyter og skattemyndighetene for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig jf. Ot.prp. nr. 29 (1978–1979) side 76 første spalte. Avgjørende må dermed være hvilken konkret oppfordring den skattepliktige hadde til å gi en konkrete opplysningen eller å legge fram det aktuelle dokumentet. Opplysningen må gis, eller dokumentet må legges fram, dersom den skatterettslige løsningen kan være uklar. Unntaket fra fristen kan derimot ikke gjøres dersom det ut fra rettskildesituasjonen da selvangivelsen ble levert var lite naturlig for skattyteren å forestille seg at opplysningen eller dokumentet kunne ha skatterettslig betydning. Ved vurderingen av denne modifikasjonen må det imidlertid legges vekt på at opplysningsplikten etter ligningslovens § 4–1 praktiseres «strengt», jf. Rt. 2006 side 333 avsnitt 43».

Skattemyndighetenes tolkning av dommen synes å være at det bare er i de tilfellene at rettsituasjonen er «klar» at skattyteren ikke kan anses for å ha gitt uriktige eller ufullstendige

opplysninger fordi det av denne grunn «... var lite naturlig for den skattepliktige å forestille seg at opplysningen kunne ha betydning for fastsettingen».

Vår tolkning av Gaard/Tveit-dommen

Som det fremgår av sitatet overfor, sier Høyesterett ikke noe om at det bare er i de tilfellene rettsstillingen er klar at det ikke skulle kunne gjøres unntak fra toårsfristen. Slik vi tolker dommen, formulerer Høyesterett her en «modifikasjon» til gunst for skattepliktige i tilfellene det er «lite naturlig for skattyteren å forestille seg at opplysninger eller dokumentet kunne ha skatterettslig betydning.» Dette innebærer etter vår mening en «sikkerhetsventil» til gunst for skattyteren, nemlig at opplysningsplikten er oppfylt i de tilfellene det er lite naturlig for skattyteren å forestille seg at opplysningen kunne ha skatterettslig betydning. Ved denne modifisering av opplysningsplikten må det vektlegges at opplysningsplikten normalt praktiseres strengt – og ikke at opplysningsplikten skal praktiseres strengere eller skjerpes ved uklar rettsstilling. Dermed blir situasjonen slik at jo mer uklar rettsstillingen er, jo mindre strenge krav kan det stilles til opplysningsplikten. Dette er det motsatte av den tolkningen vi i praksis blir møtt med fra skattemyndighetenes side når det hevdes at opplysningsplikten skjerpes dersom den skatterettslige løsningen er uklar.

Etter vår mening er det verken i lovbestemmelsen eller ut fra premissene i Gaard/Tveit-dommen dekning for at opplysningsplikten skjerpes når rettsstillingen er uklar. Vi mener derfor at skattemyndighetene bør vurdere den rettsoppfatningen som det er gitt uttrykk for i Skatteforvaltningshåndboken.⁶

Opplysningsplikt ved uenighet om den skatterettslige løsningen?

Når vi først er inne på temaet, stiller vi oss også tvilende til om rettskildene gir dekning for den rettsoppfatningen det

gis uttrykk for i begynnelsen av neste avsnitt på samme side⁷ i Skatteforvaltningshåndboken. Her heter det:

«Hvis det er uenighet mellom skattepliktig og skattemyndighetene om en skatterettslig løsning, og skattepliktig ikke innretter seg etter myndighetenes syn ved innlevering av melding, må det opplyses om dette.»

Vi forstår dette slik at skattemyndighetene mener at skattyteren må anses for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger dersom skattepliktige ikke har opplyst om at han er uenig med Skatteetaten om den skatterettslige løsningen, og ikke gir opplysninger basert på den rettsoppfatningen Skatteetaten har.

Som påpekt ovenfor knytter opplysningsplikten seg til faktiske forhold og ikke til rettsoppfatninger, jf. «opplysning» i lovteksten. Hvis vi ser for oss et eksempel der den skattepliktige har gitt de opplysningene som er nødvendige for å vurdere skatteplikten basert på en rettsoppfatning som er en annen enn det Skatteetaten har på det tidspunktet opplysningene blir gitt, og hvor det senere viser seg at skattemyndighetenes rettsoppfatning ikke var riktig, skal Skatteforvaltningshåndboken da forstås slik at det basert på den uriktige rettsoppfatningen skatteetaten hadde, var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger? Det er vel ikke meningen?

På den annen side må den skattepliktige selv bære risikoen dersom opplysningene som gis er basert på en rettsoppfatning skattyteren selv har, men som i ettertid viser seg å være uriktig, og at skattyteren derfor ikke har gitt fullstendige opplysninger. Da er vi over i den vurderingen som Høyesterett har gitt anvisning på i Gaard/Tveit-dommen, nemlig spørsmålet om «... det ut fra rettskildesituasjonen da selvangivelsen ble levert var lite naturlig for skattyteren å forestille seg at opplysningen eller dokumentet kunne ha skatterettslig betydning». Dommen gir anvisning på en modifikasjon med hensyn til opplysningsplikten, og ikke en anvisning om skjerpet praktisering av denne.

⁴ Jf. skatteforvaltningsloven § 14-3.

⁵ Avsnitt 84 i Gaard/Tveit-dommen (Rt. 2009 s. 813).

⁶ Skatteforvaltningshåndboken, 2. utg. 2018, på side 522 under overskriften «Skjerpet opplysningsplikt ved uklar rettslig løsning».

⁷ Skatteforvaltningshåndboken, 2. utg. 2018 s. 522.