

Tiårsfristen ved frivillig retting:

Svekker skattyters rettssikkerhet

I en prinsipputtalelse av 1. april 2022 kommer det frem at Skattedirektoratet mener at Skatteetatens endringsfrist er ti år i saker som omhandler frivillig retting, uavhengig av om vilkårene for å ilegge skjerpet tilleggsskatt er oppfylt.



Advokat
Erik Stenvik Granly
Advokatfirmaet PwC



Advokatfullmektig
Pernille Abildsnes
Advokatfirmaet PwC AS

Skatteetaten baserer seg på at det gjelder en generell tiårsfrist i saker når skattyteren påberoper seg frivillig retting, uavhengig av om vilkårene for skjerpet tilleggsskatt er oppfylt eller ikke. Dette er verken fornuftig eller riktig.

Det norske skattesystemet er avhengig av tillit mellom skattytere og skattemyndighetene, og det kan ikke være riktig at endringsfristen er begrenset til fem år dersom Skatteetaten oppdager feil, men utvides til ti år dersom selskapet selv finner feil og rapporterer om dette gjennom frivillig retting.

Dersom Skatteetaten innfører en praksis der skattyter blir straffet for å ordne opp i egne skatteforhold, vil dette medføre at skattyterne vil bli mer tilbakeholdne med å gi opplysninger som Skatteetaten ellers ikke ville mottatt.

Frivillig retting

Skatteforvaltningsloven pålegger skattyter en alminnelig opplysningsplikt overfor skattemyndighetene. Opplys-

ningsplikten innebærer at skattyter er selvstendig ansvarlig for at skattemyndighetene mottar riktig og fullstendig informasjon om det aktuelle inntektsåret slik at korrekt skatt kan fastsettes.¹

Ordningen med frivillig retting etter skatteforvaltningsloven § 14-4 første ledd bokstav d legger til rette for at skattyter kan rette feilføringer i skattemeldingen uten å bli ilagt tilleggsskatt.² Ordningen gir et insentiv for skattytere til å korrigere feil, samtidig som skattemyndighetene kan få tilgang til opplysninger og skatteinntekter de ellers ikke ville ha fått. Ordningen med frivillig retting skal medvirke til at riktig skatt betales selv om det ikke skjer til rett tid og er samtidig prosessøkonomisk da den avlaster skattemyndighetenes kontrollressurser.

Skatteetatens praksis

I etterkant av Skattedirektoratets tolkningsuttalelse har vi erfart at Skatteetaten har anført at det gjelder en generell tiårsfrist for endringer i «alvorlige» tilfeller, uavhengig av om vilkårene for å ilegge skjerpet tilleggsskatt er oppfylt.

Vi har nylig bistått et selskap som foretok en gjennomgang av midlertidige forskjeller knyttet til fast eiendom. Det

viste seg at tidligere innleverte skattemeldinger, ved en glipp, ikke var fastsatt korrekt på grunn av feilføringer i RF-1217. Som følge av at det var blitt benyttet feil metode for inntektsføring, knyttet feilføringene seg langt tilbake i tid og medførte også følgefeil.

Da feilene ble oppdaget, bistod vi vår klient med å anmode om frivillig retting for inntektsårene fem år tilbake i tid, da det etter vår oppfatning gjelder en femårsfrist ved frivillig retting når vilkårene for å ilegge skjerpet tilleggsskatt ikke var oppfylt etter skatteforvaltningsloven § 14-6 første ledd. For ordens skyld nevnes at det åpenbart ikke var grunnlag for skjerpet tilleggsskatt i dette tilfellet.

Skatteetaten var ikke enig i dette og fattet et vedtak der det ble lagt til grunn at det gjelder en tiårsfrist ved frivillig retting, da forholdet ble ansett som «alvorlig». Det ble blant annet vist til Skattedirektoratets prinsipputtalelse fra 1. april 2022, samt en påstand om at Skatteetaten hadde endret praksis i senere tid. Skatteetaten vurderte ikke om vilkårene for å ilegge skjerpet tilleggsskatt var oppfylt.

Vedtaket er påklaget og er for øyeblikket til behandling hos Sekretariatet for Skatteklagenemnda.

¹ Skatteforvaltningsloven § 8-1 (1).

² Skatteforvaltningsloven § 14-3, jf. § 14-4 bokstav d.

Endringsfrist ved frivillig retting – skatteforvaltningsloven § 12-6

Etter skatteforvaltningsloven § 12-6 første ledd er fristen for å ta opp endringssak fem år etter utgangen av skatleggingsperioden.

Skatteforvaltningsloven § 12-6 annet ledd lyder:

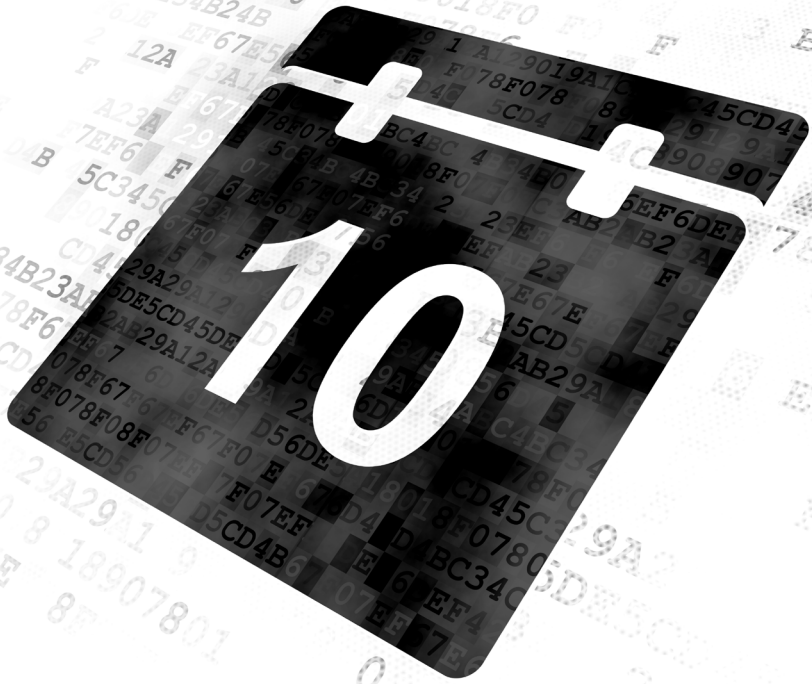
«Fristen er ti år dersom den skattepliktige ilegges skjerpet tilleggs katt eller anmeldes for brudd på straffebestemmelsene i straffeloven §§ 378 til 380. (...) Fristen er ti år også i saker hvor det ikke ilegges tilleggs katt fordi vilkårene i § 14-4 bokstav d er oppfylt.» (Vår understrekning)

Etter vår tolkning og forståelse av ordlyden kan endringsfristen kun utvides til ti år dersom skattyter blir ilagt skjerpet tilleggs katt eller dersom skattyter kunne blitt ilagt skjerpet tilleggs katt dersom forholdet hadde blitt oppdaget av Skatteetaten gjennom kontrolltiltak før skattyter informerte om forholdet. Dette har også støtte i den tidligere lovkommentaren til skatteforvaltningsloven § 12-6 av Per Helge Stoveland (10. juni 2022).

Skatteforvaltningshåndboken for 2022 legger også til grunn at det gjelder et vilkår om skjerpet tilleggs katt:

«Vilkårene for skjerpet tilleggs katt eller straff vil normalt være oppfylt i saker med frivillig retting. De hensynene som begrunner en tiårsfrist i § 12-6 annet ledd, gjør seg dermed gjeldende på tilsvarende måte i saker hvor den skattepliktige foretar frivillig retting **og det kunne vært ilagt skjerpet tilleggs katt uten frivillig retting.**» (Vår understrekning og utheving)

Lovgiver endret endringsfristene fra to år / ti år til en generell endringsfrist på fem år / ti år (ved skjerpet tilleggs katt) i forbindelse med innføringen av skatteforvaltningsloven. Konsekvensen av dette er at Skatteetaten må forholde seg til gjeldende lovbestemmelser om endringsfrister, noe som ikke synes å være tilfellet.



Skatteetaten baserer seg på at det gjelder en generell tiårsfrist i saker når skattyteren påberoper seg frivillig retting.

Sammenhengen i skatteforvaltningsloven § 12-6 annet ledd tilsier at endringsfristen kun utvides til ti år dersom skattyter blir ilagt skjerpet tilleggs katt eller hvis skattyter kunne blitt ilagt skjerpet tilleggs katt dersom forholdet hadde blitt oppdaget av Skatteetaten før skattyter informerte om forholdet.

Tiårsfristen – en sikkerhetsventil mot de alvorligste tilfellene

I forarbeidene til skatteforvaltningsloven, Prop. 38 L (2015-2016), på side 180, understreker departementet at «endringsfristen på ti år etter lovforslaget § 12-6 annet ledd er ment som en sikkerhetsventil mot de mest alvorlige tilfellene av skatteunndragelse» og videre på side 181 at «[u]tvidet endringsfrist er en konsekvens av at vilkårene for skjerpet tilleggs katt er oppfylt» og at «de skjerpede bevisskravene for skjerpet tilleggs katt må være oppfylt for at tiårsfristen skal komme til anvendelse.» De strenge vilkårene for å illegge skjerpet tilleggs katt gjenspeiler at tiårsfristen er en sikkerhetsventil som benyttes når skattyter faktisk kan klandres vesentlig for at det innrapporterte er feil.

Videre i Prop. 38 L (2015-2016) på side 181 heter det at «Departementet legger til

grunn at vilkårene for skjerpet tilleggs katt eller straff normalt ville ha vært oppfylt i saker med frivillig retting, dersom slike reaksjoner kunne ha vært ilagt. De hensynene som begrunner forslaget om en tiårsfrist i lovforslaget § 12-6 annet ledd, gjør seg dermed gjeldende på tilsvarende måte i saker hvor den skattepliktige foretar frivillig retting.»

Uttalelsene i forarbeidene tilsier at tiårsfristen ved frivillig retting er bygget på de samme hensynene som gjør seg gjeldende ved tiårsfristen for endring av skattefastsettingen. Uttalelsene trekker også i retning av at Finansdepartementet er av den oppfatning at det oppstilles et krav om skjerpet tilleggs katt.

Vi mener på bakgrunn av dette at man må skille mellom frivillig retting som man ofte forbinder med saker om skatteamnesti (bevisst unndragelse av inntekt og formue fra beskatning som åpenbart anses som grovt uaktsomt/forsettlig) og tilfeller der skattyter ved en inkurie har gjort en beregningsfeil eller lignende som har medført en for lav skattepliktig inntekt som ligger langt tilbake i tid. Dette er også den gjennomgående forståelsen av systematikken i lovforarbeidene (Prop. 38 L (2015-2016)). Dersom det hadde vært oppstilt et så inngripende unntak fra

hovedregelen om skjerpet tilleggsskatt, burde dette blitt kommentert i detalj i forarbeidene.

Vår erfaring er at Skatteetaten mener det er urimelig at inntekt som ligger utenfor femårsfristen aldri vil komme til beskatning og tolker fristreglene deretter. Det at en inntekt aldri kan komme til beskatning, er en naturlig konsekvens av fristreglene, og dette kan sammenlignes med foreldelsesreglene i straffeloven. Selv om det kan fremstå svært urimelig at ingen kan holdes til ansvar grunnet tiden som har gått, så må myndighetene forholde seg til de lovbestemmelsene som gjelder.

Skatteetaten innfører en ny norm som svekker skattyters rettssikkerhet

I nevnte prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet om endringsfrist i saker om frivillig retting av 1. april 2022 fremgår det at det «i utgangspunktet gjelder en generell tiårsfrist» i saker om frivillig retting, men at «Skattedirektoratets syn er at endring utover fem år i saker om frivillig retting likevel bør forbeholdes de mer alvorlige tilfellene.»³

Skatteetaten innfører en ny norm om at det gjelder en generell tiårsfrist i saker som kan karakteriseres som et «alvorlig» tilfelle. Om noe skal anses som et «alvorlig» tilfelle er en skjønnsmessig vurdering. Vi kan ikke se at det foreligger noe praksis som beskriver hvordan dette vilkåret skal tolkes, herunder hvilke momenter som er relevante i denne vurderingen.

Dersom en slik praksis får fotfeste, er det en klar risiko for at skattekontorene vil tolke dette kriteriet ulikt, og det vil etter vår oppfatning svekke skattyters rettssikkerhet. Dette øker også risikoen for brudd på likhetsprinsippet om at like saker skal behandles likt.

Det er nettopp derfor lovgiver har oppstilt et krav om at det kun gjelder en

tiårsfrist dersom skattyter ilegges skjerpet tilleggsskatt eller dersom skattyter kunne blitt ilagt skjerpet tilleggsskatt dersom forholdet hadde blitt oppdaget før skattyter hadde opplyst om det. Dette vilkåret er klarlagt og tolket i omfattende rettspraksis og juridisk teori.

Ingen insentiver for å foreta kontroller tilbake i tid

Vi bemerker at lovkommentaren til skatteforvaltningsloven § 12-6 har blitt endret etter Skattedirektoratets tolkningsuttalelse av 1. april 2022. Det kan i alle fall synes som om forfatter av lovkommentaren, Per Helge Stoveland, deler mange av våre kritiske synspunkter:

«Lovgrunnlaget for tiårsfristen slår ikke til hvor endringsadgangen ville vært avskåret om det var skattemyndighetene selv som oppdaget forholdet. Ordlyden er imidlertid generell, og i en uttalelse i Utv. 2022 s. 802 har Skattedirektoratet kommet til at tiårsfristen gjelder uavhengig av om vilkårene for skjerpet tilleggsskatt er oppfylt. Hvis vilkårene for skjerpet tilleggsskatt ikke er oppfylt, vil skattyter ikke ha noe å oppnå ved å foreta frivillig retting etter utløpet av femårsfristen. Oppdager skattemyndighetene forholdet, vil det uansett ikke være grunnlag for endring. For en skattyter som ikke er oppmerksom på at det gjelder en femårsfrist for mindre alvorlige forhold, kan bestemmelsen dermed virke som en felle. Tolkningen er også asymmetrisk, siden endring etter utløpet av femårsfristen er avskåret hvor skattepliktige anmoder om en endring til gunst. Forarbeidene, sammenholdt med reelle hensyn, gjør uttalen tvisom»⁴ (Vår understrekning).

Vi er helt enig i kommentarene til Stoveland om at skattyter ikke vil ha noen insentiver til å foreta undersøkelser av egen rapportering tilbake i tid dersom en slik praksis får fotfeste. Ved frivillig retting risikerer skattyter at Skatteetaten tar opp skattefastsettingen ti år tilbake i tid.

Dersom man imidlertid sitter stille i båten, og Skatteetaten oppdager feilen, risikerer skattyter at Skatteetaten kan endre skattefastsettingen fem år tilbake i tid med risiko for 20 % tilleggsskatt. Denne skatteregningen vil i mange tilfeller være lavere enn ved endring av skattefastsettingen ti år tilbake i tid.

Skattyter har etter skatteforvaltningsloven en plikt til å melde fra om eventuelle feilføringer som ligger tilbake i tid som man har positiv kunnskap om, men har da ingen insentiver til å foreta egne kontroller av tidligere inntektsår. Dette strider mot hensynene bak ordningen om frivillig retting.

Avsluttende kommentarer

Etter vårt syn er det ikke rettslig grunnlag for å endre skattefastsettingen ti år tilbake i tid ved frivillig retting dersom vilkårene for å illegge skjerpet tilleggsskatt ikke hadde vært oppfylt om Skatteetaten hadde oppdaget feilen gjennom kontrolltiltak.

Dersom det åpnes for en generell tiårsfrist ved frivillig retting, vil det ikke lenger være noe insentiv for skattytere til å anmode Skatteetaten om frivillig retting.

Ettersom vurderingen av om det er tale om et «alvorlig» tilfelle er skjønnsmessig og ikke klarlagt i juridisk teori og praksis, er det etter vårt syn en klar risiko for at skattekontorene rundt i landet vil tolke dette ulikt. Dette medfører en risiko for at skattyters rettssikkerhet blir svekket og øker også risikoen for brudd på likhetsprinsippet om at like saker skal behandles likt.

Skattyter vil også risikere å bli straffet ved å oppnå et dårligere resultat ved frivillig retting enn om Skatteetaten selv tar opp saken til endring, og dette strider mot hensynene bak frivillig retting.

Dersom man ønsker effektive amnestiregler som skal sikre både samfunnsøkonomiske og privatøkonomiske formål, bør ikke denne praksisen få fotfeste.

³ Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 1. april 2022 – <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/endringsfrist-i-saker-om-frivillig-retting/>

⁴ Note 625, endret 26. august 2022, lest 1. mai 2023.