

Kristiansand 2006
Kommentarer – og litt mer
Advokat Christian Bruusgaard

THOMMESSEN

Innhold

- Kommentarer til redegjørelse fra FD
 - Særlig om høringsnotat renter
- Kommentarer til noe fra T Fløystad
- Ny høyesterettspraksis i ligningsforvaltning:
 - Skjønn og bevisvurdering
 - Frister endring
 - Tilleggsskatt

Kommenterer til FD

- ?

FD – høringsnotat renter

- Historisk overblikk:

- 1975
- 1980
- Dagens ordning
- Skattereformen

Behovene

Løsningene

Aktuelle dommer fra Høyesterett - 2006

- 18 mai 06 – ”Eksportfinans”
 - Tilleggsskatt – åpenbar skrive/regnefeil
- 18 mai 06 – ”Gezina”
 - Tilleggsskatt – åpenbar skrive/regnefeil
- 10 mai 06 – BP Norge
 - Forvaltningsskjønn, administrativ praksis
- 19 april 06 – ”Uniprawns”
 - Fradrag for bestikklser
- 06 april 06 – ”Invensys”
 - Endringsadgang, tilleggsskatt, nye opplysninger
- 15 mars 06 – ”Marineprovider”, innkreving
 - Lovtolkning – ordlyd, støtte forarbeider
- 15 mars 06 – Kristiansand Tankrederi
 - Lovtolkning – utvidende tolkning, symmetrihensynet
- 14 mars 06 – ”Tuva Eiendom”
 - Aksjeoverdragelse - tidfesting, tilleggsskatt
- 10 mars 06 – ”Arves Trafikkskole”, merverdiavgift
 - Grunnloven § 97 – grunnlovstridende tilbakevirkning statuert

Aktuelle dommer fra Høyesterett - 2005

- 05 desember 05 – Prosjekt Partners
 - Deling – rimelighet ikke relevant
- 15 november 05 – Innkreving, delingslovens § 2-2
 - Vurdering av proforma
- 04 november 05 – Firda Sjøfarmer
 - Konsesjoner/goodwill, skatt/regnskap, praksis
- 21 september 05 – Skjelland Holding
 - Virkning av saksbehandlingsfeil – tvilsrisiko
- 20 november 05 – Commercial Buildings
 - Ikke bevisavskjæring – realitet anført tidligere
- 30 juni 05 – Porthuset, merverdiavgift
 - Lovtolkning – praksis ikke avgjørende
- 31 mai 05 – E-CO Vannkraft
 - Saksomkostninger
- 29 mai 05 – ”Allseas”
 - Grunnloven § 97 – grunnlovstridende tilbakevirkning statuert
- 28 april 05 – Baker Hughes
 - Avvikende regnskapsår – lovtolkning saldoavskrivninger
- 17 mars 05 – Bakke Bro Bryggen
 - Lovtolkning – unødvendig kompliserende tilleggsvilkår

Saker om grunnlovsstrid - § 97 forbudet mot å gi lover med tilbakevirkende kraft

- Skatt og avgift i kjerneområde for bestemmelsen
- Høyesterett 10 mars 06 – ”Arves Trafikkskole”, merverdiavgift
 - *”I vår sak er Arves Trafikkskole fratatt en økonomisk rettighet. I sin virkning dreier det seg om å knytte økonomiske byrder til en tidligere handling. Man er da på et område hvor Grunnlovens tilbakevirkningsforbud står sterkt, men ikke i forbudets innerste kjerne. Etter mitt syn kan man ikke på dette området stille opp et absolutt forbud mot tilbakevirkning. Men fordi man er så nær kjerneområdet til § 97, må det mye til før en tilbakevirkning kan godtas.”*
- Høyesterett 29 juni 05 – ”Allseas”, skatt
- I begge saker ble grunnlovstridende tilbakevirkning statuert

Skatte- og avgiftsrett - legalitetsprinsippet

- Offentlig myndighet må ha hjemmel i lov – forankring i regler av lovs rang - for å kunne gripe inn i borgernes rettsstilling
 - Skatte- og avgiftsrett – i legalitetsprinsippets kjerneområde
- Høyesterett 28 april 05 – ”Baker Hughes”, avvikende regnskapsår, lovtolkning saldoavskrivninger
 - *”Behovet for harmonisering av §41 fjerde ledd med § 44 første ledd bokstav c og de hensyn som staten har anført som støtte for at lovgivningen forutsetter en forholdsvis fordeling, er etter mitt syn ikke sterke nok til å begrunne en løsning som verken har forankring i lov, forarbeider eller en entydig holdning til spørsmålet innen skattemyndighetene. En løsning som gir skattyter fullt fradrag for saldoavskrivninger kan gi en uønsket skattecreditt ved skifte av regnskapsår, men det kreves etter mitt syn sterkere holdepunkter enn de staten har vist til for å komme til en annen løsning.”*

Rettsregelen er regelen slik den fremkommer etter tolkning, riktig bruk av juridisk metode

- Lovfestet rett - skatte- og avgiftsrett
 - Lovtekst sett opp mot øvrige rettskilder den klart viktigste øvelse
 - Lovtekst med støtte i forarbeider gir fasit
- Mange ulovfestede prinsipper – lovs rang ?
 - Innvinning, oppofrelse, tilordning, verdsettelse
- Ofte spørsmål om praksis binder
 - Uriktig lovtolkning etatens risiko (Porthuset Rt 2005 s 951)
- Ulovfestet rett - vekting av de relevante rettskildene
 - Langvarig, overveid og ikke ubetydelig praksis stor vekt
 - Rt. 1983 s 979 Fosssdommen – avskrivninger på goodwill
- Høyesteretts tolkninger er bindende

Høyesterett 15 mars 06 – ”Marineprovider” motregning i konkurs

- *Staten har også vist til at arbeidsgiveravgiften inntektsføres i statsregnskapet, og til at det er Stortinget som fastsetter størrelsen på avgiften slik at avgiften i realiteten langt på vei er en form for skatt som folketrygden har liten innvirkning på. Jeg er enig i det, men mener tolkingsspørsmålet saken reiser, må avgjøres i samsvar med den aktuelle lovbestemmelsens ordlyd, særlig når den har støtte i forarbeidene.*
- *Jeg kan ikke se at oppfatninger i Skattedirektoratet, Konkurs rådet eller den juridiske teorien har betydning for løsningen av det foreliggende tolkingsspørsmål. ”*
- *Tilsvarende i Porthus: Når først orslyd gir retning skal det mye til å fravike*

Ulovfestet område - administrativ praksis gis betydelig vekt

- Rt 1983 s 979 "Fosssdommen" avskrivninger på goodwill
- *«Ved vurderingen av om det er adgang til avskrivning av vederlag for goodwill, finner jeg å måtte legge avgjørende vekt på administrativ praksis. For Høyesterett er det dokumentert flere uttalelser fra Finansdepartementet og Skattedirektoratet, og en kjennelse fra Riksskattestyret. Det er spørsmål om uttalelser som iallfall går helt tilbake til 1941, og som entydig går ut på at vederlag for goodwill som hovedregel ikke kan avskrives.»*

Ligning etter påstand på ulovfestet område – uttalelser fra Finansdepartementet stor vekt

- Høyesterett 13 november 01 ”Skøyen Næringspark”
- *“Jeg finner å kunne legge til grunn at det rettslige standpunkt Skøyen Næringspark gjør gjeldende, har støtte i en etter alt og dømme nokså konsekvent ligningspraksis i tiden fra 1981 til omkring 1985. Nå er det vel mye som taler for at dette ikke skyldes en bevisst overveielse fra ligningsmyndighetene, men er et resultat av at de fleste bedrifter lignedes i samsvar med påstanden. Jeg finner likevel å kunne legge vekt på denne praksis når den må anses å ha sitt utgangspunkt i en klar standpunkttagen fra Finansdepartementets side. “ Motsatt i Statpipesaken.*

Ligning etter påstand – en betydelig, men ikke overveid praksis ble ikke tillagt vekt

- Hålogaland lagmannsrett ”Ytterstad”: (anke nektet fremmet for Høyesterett etter tvml. § 373 tredje ledd nr 1 – *”det anses klart at anken ikke vil føre frem”*)
- *”I hovedtrekk vil det være riktig å si at lovendringen i 1991 innebar en kodifikasjon av sentrale skattemyndigheters rettsoppfatning. Det vises her bl.a. til forarbeidene der det var uttalt at andre immaterielle verdier enn goodwill har kunnet blitt avskrevet dersom de var gjenstand for verdiforringelse. På den annen side er det gjennom bevisføringen i ankesaken påvist at i lokal ligningspraksis er det stort sett blitt innrømmet fradrag for avskrivning etter samme satser som for selve fiskefartøyet. Men lagmannsretten legger til grunn at det har skjedd etter påstandsligning. Skattyternes selvangivelse er blitt lagt til grunn, uten at ligningsmyndighetene har reist spørsmålet om det var riktig å innrømme avskrivning. Dette har vært situasjonen både før og etter lovendringen i 1991. Lagmannsretten mener da at man ikke har med en ligningspraksis å gjøre som må føre til at skatteloven § 44 første ledd c skal tolkes innskrenkende, slik at Ytterstad har krav på avskrivning.”*

Høyesterett 10 mai 06 – BP Norge, Finansdepartementets praksis

- *”Den ankende part har endelig påberopt at forvaltningens praksis fra perioden 1988 til 1999 har vært av en fasthet som gjør at en omlegging krever lovendring. Etter min oppfatning kan praksis i denne sak åpenbart ikke tillegges en slik betydning. Det var på det rene da loven ble gitt, at man manglet oversikt over de ulike situasjoner som ville oppstå, og at praksis derfor måtte utvikles etter hvert som man vant erfaring. Slik oppfatter jeg også departementets praksis, som en avgjørelse av enkeltsaker ut fra de erfaringer som etter hvert ble gjort. Når da vår sak kom opp, som stilte spørsmål om skattefritak ved synergi-effekter av fusjon på en klarere måte og i større målestokk enn før, kunne departementet ikke være avskåret fra å revurdere sin praksis slik det her har skjedd. ”*

Alminnelige tolkningsprinsipper

- 1) Ordlydsfortolkning - normal språklig forståelse
- Høyesterett 17 mars 05 – ”Bakke Bro”- ”forretningsbygg”
 - *”Jeg nevner likevel at etter min mening vil et slikt tilleggsvilkår unødvendig komplisere reglene på et område der enkelhet og forutberegnelighet bør tilstrebes, slik lovgiver flere ganger hadde fremhevet”*
- Problem - internasjonale regelverk - ”Autonom fortolkning”
 - innen ”fellesskapsretten”
 - EU/EØS-rettslig tolkningsstil, felles forståelse ved EU/EØS relaterte problemstillinger
 - EMK – Høyesterett tolker vilkårene for tilleggsskatt i samsvar med Norges forpliktelser etter EMK, fremhever særlig hensynet til forholdsmessighet

2) Presiserende tolkning

- Ord og begreper tolkes i ”skattemessig forstand”
 - ”Forretningsbygg” slik begrepet forstås etter saldoreglene
- Formålsbetraktninger – Høyesterett 19 april 2006
”Uniprawns”
 - (50) *”Jeg er enig med partene i at det må innfortolkes et krav til skattyters subjektive forhold i den aktuelle lovbestemmelsen, og jeg er også enig i at det må være et vilkår for å nekte fradrag etter bestemmelsen at skattyter iallfall har utvist uaktsomhet med hensyn til den urettmessige motytelse.”*

Formålsbetraktninger – Høyesterett 19 april 2006

”Uniprawns”(51)

- *”Formålet med den lovbestemmelse som ble føyet til § 44 første ledd bokstav a i skatteloven i 1996, var å hindre bestikkelser - eller « muting » som det het i proposisjonens nynorske tekst. Det ble også vist til de internasjonale bestrebelser for å hindre bestikkelser, i første rekke ved en tilråding i OECD om « tiltak mot muting i sammenheng med internasjonale forretningstransaksjonar », se proposisjonen side 14. ”*

”Uniprawns” (52)

- *”Jeg ser det slik at dette formålet nås best ved en regel som i det minste forutsetter at skattyteren kan bebreides for den transaksjon han har deltatt i. En regel om at den fullt ut aktsomme skattyter skal nektes fradrag for en ytelse som i ettertid viste seg å inngå i et korrupsjons- eller korrupsjonsliknende forhold, vil etter min mening ramme for hardt, vidt og tilfeldig.”*

Tolkningsprinsipper

- 3) Utvidende og 4) innskrenkende tolkning
- Ordlyden ofte for snever eller for vidtrekkende
 - Skattelover fragmentariske, har hull, åpen for omgåelse
 - Fradragsregler tolkes innskrenkende, inntektsregler utvidende
 - Alternativ – ulovfestet gjennomskjæring
- Skatterettslige prinsipper og hensyn kan lett bli avgjørende

Høyesterett 18 mai 06 – Eksportfinans

- ***(40) "Det er - mener jeg - best i samsvar med Norges forpliktelser etter konvensjonen at ligningsloven § 10-3 a forstås slik at det ikke legges inn det tilleggsvilkår at det alene med grunnlag i skattyters oppgaver raskt skal kunne konstateres ikke bare at det klart foreligger en feil, men at det er åpenbart hva feilen består i, og dermed hvilken korrigering som skal gjøres - et tilleggsvilkår som ikke har klar forankring i ordlyden. Som denne saken viser, dreier det seg også ved anvendelse av ordinær tilleggsskatt om meget følbare økonomiske reaksjoner. Et krav om forholdsmessighet mellom handling og reaksjon er et sentralt trekk ved konvensjonens straffebegrep, jf. også Høyesteretts dom 14. mars 2006 i sak HR-2006-00438-A , avsnitt 58."***

Høyesterett 14 mars 06 ("Tuva Eiendom")

- *(65) "Den foreliggende saken viser klarere enn Bøhnsaken hvor hardt en bruttoregel kan ramme. Videre legger jeg stor vekt på at det - i tråd med praksis fra Den europeiske menneskerettsdomstol - i dag er sterkt understreket i høyesterettspraksis at tilleggsskatt er straff. Det medfører at forholdsmessighetsprinsippet bør ha større tyngde, og at man må legge særlig vekt på å unngå å komme på kant med uskyldspresumpsjonen. Jeg finner på denne bakgrunnen at tilleggsskatten ved rene periodiseringsfeil må beregnes etter nettometoden."*

Høyesterett 15 mars 06 – Kristiansand Tankrederi - rederibeskatning

- Staten medhold i at utvidende tolkning ville være i strid mot avgjørende hensyn
 - *"Etter dette står det for meg som sentralt at en utvidende tolkning av lovens vilkår for å tillegge KBI inntekter ville bringe systemet i strid med symmetrihensynet, fordi det med de gjeldende regler ikke er mulig å foreta en korresponderende utvidelse av plikten til å fratrekke tilsvarende utgifter. Samtidig er det klare holdepunkter for å anta at reglene om endring av KBI er ment å være enkle og sjablonmessige, hvilket tilsier at det ikke vil stride mot hensynene bak KBI å oppnå symmetri ved å holde så vel inntekter som utgifter knyttet til kemnerrenter utenfor KBI. "*

2) Skjønnsadgang og skjønnsutøvelse

- Skjønnsadgang - hjemmel for skjønn
 - Ikke leverte oppgaver
 - Påvising feil i skattyter oppgaver
 - Feil ved tallene i ligningsoppgavene
 - Feil ved tallene under klagebehandlingen
- Ikke krav til ”kvalifisert” avvik for at skjønnsadgang skal kunne foreligge
 - Resultatet ved skjønnsutøvelsen avgjør om etaten går videre med saken eller ikke

Skjønnsadgang - hjemmel for skjønn

- Skjønn når oppgaver foreligger
 - Ligningslovens § 8-1
 - Ligningslovens § 8-2 første og annet ledd
- Skjønn når oppgaver ikke foreligger
 - Ligningslovens § 8-2 annet ledd
- Skjønn i interessefellesskap
 - Skattelovens § 13 - 1

Skjønn – skattelovens § 13 -1

- Hjemmel for skjønn, ikke for beskatning
- Skjønn i interessefellesskap – tre vilkår
 - Interessefellesskap
 - Påvist tap av inntekt
 - Årsakssammenheng
- Utmåling av skjønnnet
 - Som om interessefellesskapet ikke hadde forligget
 - Normer - OECD

Ulike hjemler - like krav til forsvarlig behandling

- Skattyters opplysning- og dokumentasjonsplikt
 - Ligningslovens § 4 - 1 flg
- Skattyter ikke plikt til å beløpsfeste skjønnsmessige poster - § 4 - 3 nr 1
- Ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt
 - Ligningslovens § 8-1
- Ulike regler for tilleggsskatt
 - Oppgaver foreligger - § 10 - 2 nr 1
 - Oppgaver mangler - § 10 - 2 nr 2

Skjønn – leverte oppgaver, forholdet mellom hjemlene

- Ved skjønn hvor oppgaver ikke foreligger kan skønnsadgang hjemles i flere bestemmelser - "Hatlestad" - Rt 1994 s 260
 - *"Jeg er enig med den ankende part i at hva enten ligningsmyndighetene anvender § 8-1 eller § 8-2, så vil de grunnleggende rettslige krav måtte være de samme: Ligningsmyndighetene plikter å fastsette det faktiske grunnlag for ligningen på grunnlag av en fri bevisbedømmelse som tar hensyn til alle foreliggende opplysninger, målet må være å komme så nær det faktisk riktig som mulig, og resultatet må ikke fremtre som vilkårlig eller åpenbart urimelig. Dette kan domstolene prøve."*

Skjønnsutøvelse - spørsmål om forsvarlig verdsettelse

- Ikke vilkårlig eller klart urimelig
 - Hovedregel - markedsverdi
 - Konkret bedømmelse – aldri rent regnestykke
- Skjønnsadgang og skjønnsutmåling – alltid egne drøftelser
 - Ulik bevisbyrde
 - Skjønnsadgang – etaten over alminnelig sannsynlighet
 - Skjønnsutmåling – privat part må motbevise
- Gyldige vedtak
 - Vurdering av opplysningene på vedtakstidspunktet
 - Bevissthet om at skjønn skal være så ”riktige” og ”forsvarlige” som mulig
 - Krav til begrunnelse
- Skattyterne best tjent med egne skjønn, se likevel § 4-3

Domstolenes adgang til å prøve skjønn

- Skattyter gitt egne anslag - full prøvelse
 - Gjelder uansett om tallene kommer i selvangivelse eller klage
- Skattyter ingen anslag - begrenset prøvelse
 - Skjønnsutøvelsen – tall, beregninger og konkrete vurderinger – skal stå seg om det ikke skattyter kan påvise at skjønnnet er "grovt urimelig"

Skatt/avgift – diskusjon om fritt forvaltningskjønn

- Dommer Magnus Aarbakke - skattelovkommentaren
 - *"Prøvelseskompetansen gjelder både adgangen til å ligne etter kjønn - som ligger i overgangen fra saksbehandling - og selve kjønnnet. Det er neppe plass til noe begrep "fritt kjønn" her som uttrykk for en begrensning i domstolens kompetanse, slik det er kjent fra den alminnelige forvaltningsrett. Men når det har vært lovlig å ligne etter kjønn, er det selvsagt en vesentlig større margin enn ellers for at ligningsvedtaket kan anses feilaktig og ugyldig."*
- Dommer Skoghøy i Firda er enig, skriver at domstolene har full prøvingskompetanse ved verdsettelseskjønn etter § 8-1 3.pkt, men får ikke tilslutning fra de øvrige, se også TfR 1-2/2002

Skjønnsutøvelsen

- Hvordan finne riktig faktum
 - Ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt
- Hvordan sikre riktig forståelse av faktum
 - Klare beskrivelser av hvordan saken oppfattes i brev eller vedtak
 - Skattyters risiko om det ikke gis korreksjon
- Høyesterett 19 april 06 "Invensys"
- ***"Min konklusjon er etter dette at Invensys hadde en klar oppfordring til å fremkomme med korrigerende opplysninger innen de frister som ble satt. Endringsvedtaket må da prøves ut fra den forståelse av begrepet marketing som ligningsmyndighetene opprinnelig hadde."***

Vurdering av faktum

- Hvilke beviskrav gjelder
 - Alminnelig sannsynlighetsovervekt
 - Tilleggsskatt - mer usikkert
- Hvordan sikre at bevisene holder for domstolen
 - ”Spikring av faktum” (bevissikring), notorisk og ryddig dokumentbehandling
- Hvordan sikre forsvarlig verdsettelse
 - Forsvarlig vurdering av faktum
 - Forsvarlig metodebruk

Høyesteretts praksis ved skjønn hvor oppgaver foreligger

- Rt 1999 side 1087 "Baker Hughes"
- Rt 2000 side 772 "Revisor Paulsen"
- Rt 2001 side 640 "Alst"
- Rt 2001 side 1256 "Agip"
- Høyesterett 6 april 06 "Invensys"

Metodebruk OECD - Rt 2001 side 1256 ”Agip”

Høyesterett om vesentlig avvik for
skjønnsadgang

- *«Hvorvidt forutsetningen om avvik er oppfylt, skal avgjøres ved en nærmere sammenligning. Hvor omstendighetene ved den kontrollerte transaksjon så vel som omstendigheter ved de ukontrollerte transaksjoner som har betydning for prisen, tas i betraktning. Det er etter retningslinjene ikke et vilkår at prisforskjellen er vesentlig eller klar, men en prisforskjell må det være. Spørsmålet om den nevnte forutsetning om prisforskjell er oppfylt for Agips vedkommende, er hovedspørsmålet i saken.»*

Rt 2001 side 1256 "Agip" om metodebruk

- *«Til dette bemerker jeg at Klagenemnda tok det utgangspunkt som jeg har gjengitt foran, at "sammenlignings grunnlaget" måtte være hva markedsvilkår på området tilsier. Men Klagenemnda konstaterte at generelle markedsvilkår ikke var tilgjengelig i noen større utstrekning. I denne situasjonen fant Klagenemnda å kunne legge vesentlig vekt på en sammenligning med forsikringer tegnet av andre deltakere i Ekofisk med større andeler. Jeg kan ikke se at dette er uttrykk for en uriktig rettsoppfatning. OECDs retningslinjer gir anvisning på flere metoder, men ingen av dem dekker slike situasjoner som saken gjelder. Retningslinjene må tillempes, noe de for øvrig uttrykkelig åpner for selv. Under enhver omstendighet må saken avgjøres etter skatteloven § 54 første ledd, som klart tillater bruk av forskjellige metoder.»*

Skjønnsutøvelse – anførsler om vilkårlighet

- Høyesterett om skjønnsutøvelsen i ”Firda Sjøfarmer”:
 - *”Den verdsettelse som fylkesskattenemnda har foretatt, fremstår etter mitt syn som solid og overbevisende begrunnet. Det er ikke fremlagt opplysninger for Høyesterett som gir grunnlag for å fravike denne”*
- Firdas anførsel for tingretten
 - *”Fylkeskattenemndas skjønn er vilkårlig.”*
- Firdas anførsel for lagmannsretten
 - *”Ligningsmyndighetenes interne skjønn er foretatt på slump og er basert delvis på avisartikler.”*

Rettspraksis, skjønn ved manglende oppgaver

- Avvisningsvedtak etter klage utover fristene
 - Tap i namsretten, skjønnet ble ikke prøvet
- ”Husteknikk” - Agder lagmannsrett 2 august 2004
 - Skjønnet ble prøvet - Staten frifunnet
- ”Cridthvid AS” - Borgarting dom av 14 juni 2004:
- ***”Lagmannsretten er etter dette kommet til at vedtaket om skjønnslikning av Cridthvidt As for 1999, ut fra de opplysninger som forelå på vedtakstidspunktet, er bygget på et uriktig faktisk grunnlag hva angår selskapets utgifter og kostnader. Utgiftene er satt vesentlig lavere enn hva de foreliggende opplysninger skulle tilsi, med den følge at den skattepliktige inntekt er satt tilsvarende for høyt. Fastsettelsen av utgifter og kostnader er ikke begrunnet ut fra konkrete opplysninger eller forhold, og skjønnslikningen fremstår etter lagmannsrettens syn som vilkårlig.”***

3) Endringsadgang

- To, tre eller tiårsfrist? – viktig vurdering
 - Ordinær ligning/endringssaker
 - Ulik behandling, ulik ressursbruk, ulikt proveny
- Avbrudd av foreldelse, ofte ikke vurdert
 - Klage og søksmål innen fristene
 - Avtalelignende forhold - skattyter får ”løfte” om at sakens skal behandles likt med tilsvarende saker etter rettskraftig avgjørelse
- Passivitet – ny viktig tingrettsavgjørelse

Stavanger ting rett 7 april 2006 – Trico Auto - ingen endring pga passivitet

- Personlig skattyter + to selskap
- Under tvil uriktige og ufullstendige opplysninger, men ingen klander
 - ”*Ligningsmyndighetene forholdt seg imidlertid, etter utsendelsen av bokettersynrapportene, helt passiv i flere år. Passivitet ble utvist på tross av at spørsmålet vedrørende endring var reist for skattyterne og på tross av at ligningsmyndighetene hadde alle relevante opplysninger, i alle fall etter at tilsvarene var innkommet.*”
- Passivitet – i overkant av fire og tre år
- Staten anket for selskapene

Endringsadgang - toårsfristen - uriktige og ufullstendige opplysninger

- Objektiv norm om riktige og fullstendige opplysninger er gitt
- Fremlagt i selvangivelsen, eventuelt etter oppfølgene spørsmål
 - Rt.1992 s 1588 "*Loffland*" – fullstendige opplysninger når det er gitt tilstrekkelige opplysninger om et forhold slik at ligningsmyndighetene har fått en foranledning til å undersøke videre
- Subjektive forhold og relevansvurderinger trekkes inn
 - Rt 1995 s 745 Slørdahl - vektlagt at skattyter kunne bebreides for å ha gitt manglende opplysninger, og at det måtte legges vekt på at den materielle skatteplikt ikke berodde på noe skjønn eller var beheftet med noen tvil

Ren objektiv norm - Eidsivating 13.12.05

- *" Lagmannsretten legger til grunn at de opplysningene A ga, rent objektivt var uriktige. Det må likevel antas som sikker rett at bestemmelsen inneholder visse subjektive elementer - ikke enhver objektiv overtredelse av opplysningsplikten setter toårsfristen til side - selv om det kan være uklart hvordan de subjektive krav best kan formuleres. Av Rt-1992-1588 (Utv. 1993 side 1073) følger at toårsfristen gjelder « der skatteyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt ». I Harboe m.fl.: Ligningsloven med kommentarer, side 466, blir dette forstått slik at det først foreligger brudd på opplysningsplikten når skattyteren kan « klandres » for at opplysninger han satt inne med, ikke ble framlagt."*
- *Agipsaken – "oppfordring"*

Uriktige og ufullstendige opplysninger

- Samme lov, ulik tolkning av likt begrep
 - Skjønnsadgang § 8-1 – objektiv vurdering, spørsmål om tvilsrisiko
 - Toårsfrist § 9-6 nr 3 a – ren objektiv vurdering?
 - Tilleggsskatt § 10-2 – objektiv og subjektiv vurdering
- Utv 2000 s 32 ”Møllerkjennelsen” om plikt til å gjøre oppmerksom på feil ved ligningen, jf § 4-1. Høyesterett vurderer forholdet til tilleggsskatt:
 - *”At det her kan gjelde et sterkere krav til aktiv meddelelse av uriktige og ufullstendige opplysninger enn § 9-6 nr 3 a, kan imidlertid begrunnes med bestemmelsenes forskjellige utfordring. Bestemmelsen er heller ikke i den skatterettslige teori ansett for nødvendigvis å være sammenfallende på dette punkt.”*
- Nyere rettspraksis – mange avgjørelser på at skattyter ikke har gitt uriktige og ufullstendige opplysninger

Høyesterett 6 april 06 ”Invensys”

- Avgjørende at opplysningene var fullstendige nok til at ligningsmyndighetene fant grunn til å spørre
 - ”Jeg er likevel enig med lagmannsretten når den, under henvisning til Rt-1992-1588 (Loffland), kommer til at opplysningene må anses som fullstendige.
Ligningsmyndighetens brev 14. juli 1998, der det blant annet ble stilt spørsmål om hvem som var hovedleverandører, ble besvart på en måte der det fremgikk hvilke leverandører som var norske, og det var skilt mellom vareleveranser og montasje/installasjon.”

Smitter uriktige/ufullstendige opplysninger om andre forhold, jf § 9-5 nr 6?

- Riksskattenemnda 26 november 1999
 - SFU s vedtak om "åpen ligning" i saken "Allseas" ble opprettholdt
 - Regjeringsadvokaten ga råd om å ikke prosedere på "åpen ligning" for lagmannsretten (ikke tema for Høyesterett, dom 6 juni 2005)
- Høyesterett 6 april 06 "*Invensys*"
 - Staten anførte prinsipalt uriktige opplysninger, men også at:
 - "*Subsidiært er staten enig med lagmannsretten i at det foreligger tilstrekkelig faktisk sammenheng mellom markedsføringskostnadene og vareleveransene, slik at endringsadgangen gjelder selvangivelsen i sin helhet.*"

”Invensys” - forarbeider om lojalitet gis betydelig vekt, men er ikke avgjørende alene

- (53) -- *”Spørsmålet om hvor langt endringsadgangen går, ut over direkte å rette feilen, og eventuelt de direkte konsekvensene av feilen på andre poster, f.eks. i summering av tallstørrelser, er ikke direkte avklart i rettspraksis. ”*
- (54) *”Ser man på ordlyden i ligningsloven § 9-6 nr. 1 sammenholdt med nr. 2 og 3, stiller den ikke opp noe krav om sammenheng mellom feil og ligningsresultat, jf. uttrykket «endring av ligningen». Bestemmelsen slik den lyder, kom inn ved stortingsbehandlingen, jf. Innst.O.nr.44 (1979-1980) side 26, og det fremgår at komiteen mente at adgangen til endring til ugunst for skattyter som har oppfylt sin opplysningsplikt etter kapittel 4, burde være mer begrenset enn etter proposisjonens forslag. Dette kan trekke i retning av at det først og fremst er den skattyter som på alle punkter har oppfylt sin opplysningsplikt, som er vernet av den særlige fristregelen i nr. 3. Det bør etter mitt syn likevel foretas en noe mer konkret vurdering av skattyterens lojalitet, sammenholdt med feilens art og sammenhengen mellom feilen og det spørsmålet i ligningen det er aktuelt å rette.”*
(min understreking)

Konkret helhetsvurdering

- Invensys - Høyesterett om faktum
 - ” Ser man på vår sak, foreligger det flere feil innenfor samme sakskompleks, nemlig allokering av inntekter og utgifter til selskapets filial i Norge under utførelsen av ett og samme prosjekt, nemlig meieriprosjektet i Sogn og Fjordane. Selvangivelsen var summarisk, og ligningsmyndighetene måtte stille flere spørsmål underveis. De korrigerende opplysningene kom gradvis, og først under bokettersynet, etter at Invensys hadde vært skjønnsignet, og skjønnslingen etter klage var opphevet, kom det frem at det var skjedd en forholdsvis stor summeringsfeil for de direkte kostnadene. De spørsmål som ble tatt opp, ble behandlet samlet for hele prosjektet. Jeg finner det på denne bakgrunn ikke tvilsomt at endringsadgang foreligger.”

Konklusjon § 9-5 nr 6 tolkes slik at

- Ikke ethvert forhold kan tas til ny behandling
 - Uten at det foreligger selvstendig endringsadgang, vurdering av *”skattyterens lojalitet, sammenholdt med feilens art og sammenhengen mellom feilen og det spørsmålet i ligningen det er aktuelt å rette.”*
 - Uavklart – forholdsmessighet – ”liten tue velte stort lass”
- Endring utover fristene i skattyters favør

Nytt - avgjørelse etter kritikk fra Sivilombudsmannen

 - Ny § 9-6 nr 5 d - gjelder i likhet med endring etter domstolsavgjørelse, begrenset til skattyter som part

Problemområde - treårsfristen

- LL § 9 - 6 2 ledd
 - *Fristen skal være tre år når endringen gjelder ligningsmyndighetenes skjønnsmessige fastsetting eller deres anvendelse av skattelovgivningen, og det faktiske grunnlaget for den tidligere avgjørelse ikke var uriktig eller ufullstendig*
- Treårsfristen gjelder både til gunst og ugunst
- Gjelder når ligningen bygger på riktig faktum
- Uriktige/ufullstendige opplysninger er ikke tema
- Finansdepartementet 19 desember 2002
 - Tungtveiende administrative hensyn tilsier at endret rettoppfatning i hovedsak skal virke fremover i tid, anvisning om streng håndheving

Typetilfelle - uriktige eller ufullstendige opplysninger, men

- Oppretting under ordinær ligning
 - Ligningsmyndighetene hadde uansett riktige opplysninger – ”riktig faktisk grunnlag”
 - Opplysninger etter spørsmål fra ligningsmyndighetene
- Uavklart - hvor opplysningene må befinne seg
- Skattyter eller ligningsmyndighetene risikoen for at papirene ikke er hos saksbehandler?
 - Opplysninger gitt for tidligere år?
 - Opplysninger gitt av selskaper?

Treårsfristen - skattyters ugunst – avbrudd av foreldelse

- Typetilfelle – søksmål som angikk alle landets samvirkelag
 - Endring etter HR dom av 1 oktober 2001 - Coop NKL BA
- Ot.prp 29 1978-79 - ***“Treårsfristen gjelder ikke når det senere viser seg at det faktiske grunnlaget for den tidligere avgjørelse var uriktig eller ufullstendig. Det er nettopp når man har fått korrigert eller utfyllt et mangelfullt faktisk grunnlag for ligningen at det oppstår behov for å endre skjønnsfastsettinger relativt lenge etter inntektsåret. Det er ikke noe vilkår for bortfall av treårsfristen at skattyteren har vist forsømmelighet m.h.t. opplysninger.”***
- Resultat
 - Endring utover tre år kunne ikke godtas,
 - Forlik – endring i 5 år – mange med avbrutt foreldelse

4) Tilleggsskatt, situasjonen etter EMK

- Bruk av tilleggsskatt/tilleggsavgift
- Vurderinger knyttet til bevis og skyld
- Vurderinger knyttet til EMK
 - Varsel om tilleggsskatt/avgift = siktelse
 - Kan innebære dobbel straffeforfølgning
 - Krav om behandling innen rimelig tid
 - Adgang til å fremlegge nye opplysninger under domsstol behandlingen
 - Selvinkriminering vil kunne påberopes
- Konklusjon - større ressurser må påregnes

Høyesteretts dom av 14 mars – ”Tuva Eiendom”

- Viktig premisser om
 - 1) Tidfesting av tilleggsvederlag
 - 2) Uriktige og ufullstendige opplysninger
 - 3) Unnskyldelige forhold
 - 4) Brutto eller nettometoden
 - 5) Premisser knyttet til EMK
 - 6) Premisser om bevis

Tuva – tidfesting (37)

- *”Utgangspunktet er at gevinst ved salg skal tidfestes til det år selgeren har oppfylt sin del av kontrakten - altså når salgsgjenstanden er levert til kjøperen, jf. Ot.prp.nr.35 (1990-1991) side 105 og 107. Inntektsføringen skal skje uavhengig av når vederlaget forfaller eller skattyteren faktisk mottar vederlaget. ”*
- *” (38) Dersom utbetalingen av vederlaget avhenger av en fremtidig begivenhet, er kravet på vederlag ikke ubetinget. Spørsmålet er om det knytter seg en slik betingelse til utbetalingen av tilleggsvederlaget i vår sak. Aksjene ble som nevnt overført i august 2001, og selgerne mottok samtidig minstevederlaget på 23 millioner kroner. Men tilleggsvederlaget skulle bare utbetales dersom Y Park AS hadde overskudd av en viss størrelse i 2001, og kunne først beregnes og utbetales når årsresultatet forelå et stykke ut i 2002.”*

Tuva – tidfesting

- *(39) ”Selv om det var grunn til å vente et positivt årsresultat, knyttet det seg på overdragelsestiden en viss usikkerhet til spørsmålet om det ville bli utbetalt noe tilleggsvederlag, og det var uansett usikkert hvor stort dette ville bli. Det kan derfor reises spørsmål om kravet på tilleggsvederlag var ubetinget i august 2001.”*
- *(40) ”Skjæringspunktet for spørsmålet om tidfesting er imidlertid først ved årsskiftet. Og ved årsskiftet 2001/2002 hadde alle de begivenheter som fastsettelsen av tilleggsvederlaget skulle bygge på, inntruffet. Riktignok var årsresultatet av praktiske årsaker ikke klart ved årsskiftet, slik at selve fastsettelsen av tilleggsvederlaget var usikker og først kunne skje i 2002. Men det var ikke det reviderte årsregnskapet som utløste kravet på vederlag; årsregnskapet var bare et hjelpemiddel for å beregne vederlaget. Når beregningsgrunnlaget utelukkende berodde på det som allerede hadde skjedd i 2001, må selgernes krav derfor etter mitt syn i alle fall anses som ubetinget ved utløpet av 2001, om enn av et uvisst omfang.”*

2) Tuva – uriktige eller ufullstendige opplysninger (41)

- ***“Min konklusjon er etter dette at kravet på tilleggsvederlag var ubetinget senest ved årsskiftet 2001/2002. Det skulle dermed tidfestes til 2001, og følgelig var det galt av de ankende parter ikke å opplyse om tilleggsvederlaget i selvangivelsene for 2001. De objektive vilkår for å ilegge tilleggsskatt er således oppfylt.”***

3) "Tuva" - unnskyldelige forhold ?

- (42)
- ***"Tilleggsskatt skal ikke fastsettes når skattyterens forhold må anses unnskyldelig på grunn av « sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak som ikke kan legges ham til last », jf. ligningsloven § 10-3 bokstav b. Bestemmelsen er generell, og rettsvillfarelse er blant de subjektive forhold som omfattes av bestemmelsen."***

Tuva – ikke unnskyldelige forhold (43)

- *”Utgangspunktet for bedømmelsen av om skattytere har oppfylt sin opplysningsplikt, er ligningsloven § 4-1, som slår fast at en skattyter har plikt til å bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Bestemmelsen er praktisert strengt. Jeg viser særlig til avgjørelsen i Rt-1996-932 , hvor Høyesterett fant at en skattyter pliktet å opplyse om et eiendomssalg til tross for at hun selv oppfattet salget som skattefri avhendelse av egen bolig. Og i avgjørelsen i Rt-1997-1117 understreker førstvoterende på side 1126 viktigheten av at man ved anvendelsen av § 10-3 setter en standard for utfyllingen av selvangivelsen som sikrer en riktig ligning.”*

Tuva – ikke unnskyldelige forhold (44)

- *"Ved vurderingen etter § 10-3 er det i vår sak ikke grunn til å skille mellom de tre skattyterne.*
- *(45)*
- *Jeg anser det som mest sannsynlig at skattyterne ville ha opplyst om tilleggsvederlaget i selvangivelsene for 2002. Dette har også ligningsnemnda og lagmannsretten bygget på. Dermed må det legges til grunn at det dreide seg om en ordinær tidfestingsfeil, og ikke om forsøk på skatteunndragelse. "*

Tuva – ikke unnskyldelige forhold

- (46)
- *"Etter mitt syn var det forståelig at de ankende parter tok feil av tidfestingsreglene. Det kan likevel ikke være avgjørende. Skattyterne burde ha innsett at dette kunne være et tvilsomt spørsmål, og at det var grunn til å opplyse om tilleggsvederlaget slik at ligningsmyndighetene selv kunne vurdere når denne delen av vederlaget skulle tidfestes. Jeg legger særlig vekt på at det gjaldt en stor transaksjon som medførte betydelige skattepliktige inntekter. "*

Tuva – ikke unnskyldelige forhold

- (47)
- *"Det kan ikke være avgjørende at skattyterne manglet spesialkunnskap på området. De drev omfattende næringsvirksomhet og gjennomførte i den forbindelsen en transaksjon som ga betydelige inntekter. Det må da kunne forventes at de undersøkte nøye hvilke regler som gjaldt for skattleggingen, og at de ved tvil forela alle relevante opplysninger for ligningsmyndighetene. Det forhold at de manglet spesialkunnskaper, ga dem snarere en større grunn til ikke å la utfyllingen av selvangivelsene bero på deres egne oppfatninger."*

Tuva – ikke unnskyldelige forhold

- (48)
- *"Jeg finner heller ikke å kunne legge særlig vekt på at skattyterne hadde stilt spørsmål til revisor som forutsatte at bare deler av vederlaget skulle tas til beskatning i 2001. Det er ikke opplyst at de spurte direkte om når tilleggsvederlaget skulle tidfestes. Uansett hadde de et selvstendig ansvar for at selvangivelsene inneholdt alle nødvendige opplysninger."*

Tuva – ikke unnskyldelige forhold

- ***(49) "Mottakelsen av tilleggsvederlaget kort tid før selvangivelsene ble sendt inn, var en påminnelse om at dette var noe ligningsmyndighetene kunne ha interesse av. Da saksbehandleren på ligningskontoret begynte å stille spørsmål, måtte det likevel flere henvendelser til før skattyterne ga alle etterspurte opplysninger og dokumenter. Også slike etterfølgende omstendigheter bør tillegges vekt ved vurderingen etter § 10-3; opplysningsplikten gjelder også etter at selvangivelse er inngitt."***

Tuva – ikke unnskyldelige forhold (50)

- *” Min konklusjon er etter dette at de ankende parterers forhold ikke er unnskyldelig. Dermed er det ikke grunnlag for å unnlate å ilegge tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-3 bokstav b.*
- *(51)*
- *Ligningsloven § 10-4 nr. 2 åpner for å fastsette tilleggsskatt med halv sats, det vil si 15 prosent, dersom det foreligger forhold som nevnt i § 10-3 bokstav b, men disse ikke tilsier at tilleggsskatten skal falle helt bort. Etter mitt syn er forholdene heller ikke så unnskyldelige at det gir grunn til å nedsette tilleggsskatten. Alle objektive og subjektive vilkår for å ilegge full tilleggsskatt er etter dette oppfylt. ”*

4) Tuva – brutto eller nettometode (52)

- *"Det neste spørsmålet saken reiser, er hvordan tilleggsskatten nærmere skal beregnes. Ligningskontoret har anvendt bruttometoden og fastsatt tilleggsskatten på grunnlag av den nominelle skattebesparelsen i 2001 - uten å ta i betraktning at tilleggsvederlaget mest sannsynlig ville ha blitt tatt til beskatning i 2002. De ankende parter har vist til at de bare har oppnådd verdien av å utsette skattebetalingen i ett år. Etter deres syn skulle derfor nettometoden ha vært anvendt slik at tilleggsskatten ble beregnet av fordelene av forskyvningen av beskatningen."*

Tuva – brutto eller nettometode (61)

- *"Når inntekten som skulle ha vært oppgitt til beskatning, blir kjent for ligningsmyndighetene før neste års selvangivelse er inngitt, vil man ofte ikke vite sikkert om beløpet ville ha blitt oppgitt til beskatning senere, slik at det er tale om en tidfestingsfeil, eller om det i realiteten dreier seg om skattesvik. Jeg antar at slike betraktninger ligger bak uttalelsen i Bøhndommen om at en annen ordning enn bruttometoden ville være meget vanskelig å praktisere. Det er imidlertid et spørsmål om hvor langt dette hensynet rekker. Trolig vil man ikke sjelden med relativt stor grad av sikkerhet kunne fastslå at det dreier seg om skattesvik, særlig fordi det ofte ikke kan påvises noen fornuftig grunn til å tidfeste inntekten til et senere år. Det er likevel ikke til å komme bort fra at bevisproblemer vil forekomme."*

Tuva – brutto eller nettometode (62)

- *“Ved tidfestingsfeil med såkalt automatisk reversering gjør effektivitetshensyn seg ikke gjeldende. Da vil for lavt nettoskattegrunnlag ett år uten videre motvirkes fullt ut i ett eller flere senere år som følge av den automatiske sammenhengen mellom skattegrunnlagene fra år til år, jf. NOU 2003:7 Tilleggsskatt m.m. side 118. I Oslo byretts dom 19. november 1999 - den såkalte Essodommen - ble det derfor lagt til grunn at nettoprinsippet skal følges i slike tilfeller. Dommen ble ikke påanket av staten og er senere fulgt i ligningspraksis, jf. blant annet Lignings-ABC 2005 side 1110.”*

Tuva – brutto eller nettometode (63)

- *”Også når beløpet er inntektsført i et senere skatteår før ligningsmyndighetene har tatt opp spørsmålet, kan man vanligvis legge til grunn at det foreligger en ren tidfestingsfeil og ikke skattesvik. Heller ikke da tilsier effektivitetshensyn at bruttometoden benyttes, og likebehandlingshensyn taler for at samme beregningsmetode brukes her som ved feil med automatisk reversering, altså nettometoden. ”*

5) Tuva - premisser knyttet til EMK

- *(64)''Som jeg allerede har vært inne på, ble feilen i vår sak oppdaget før selvangivelsene for 2002 var inngitt, men det må legges til grunn at skattyterne mest sannsynlig ville ha oppgitt tilleggsvederlaget til beskatning i 2002. Dersom man likevel av effektivitets hensyn bygger på et bruttoprinsipp, vil det samsvare dårlig med uskyldspresumpsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2.''*

Tuva - premisser knyttet til EMK (65)

- *"Videre legger jeg stor vekt på at det - i tråd med praksis fra Den europeiske menneske- rettsdomstol - i dag er sterkt understreket i høyesterettspraksis at tilleggsskatt er straff. Det medfører at forholdsmessighetsprinsippet bør ha større tyngde, og at man må legge særlig vekt på å unngå å komme på kant med uskyldspresumpsjonen. Jeg finner på denne bakgrunnen at tilleggsskatten ved rene periodiseringsfeil må beregnes etter nettometoden. "*

Tuva - premisser knyttet til EMK og bevis (66)

- ***"Jeg har ikke foranledning til å gå nærmere inn på situasjonen hvor spørsmålet om hvorvidt det dreier seg om en ordinær tidfestingsfeil, byr på mer tvil enn i vår sak. Jeg bemerker likevel at når det er tvil om det dreier seg om rene tidfestingsfeil, må bevisvurderingen ta preg av at tilleggsskatt er å anse som straff."***

Nærmere om beviskrav og skyldkrav

- EMK artikkel 6 nr 1
 - Krever full rettslig prøvelse – ikke bevisavskjæring
 - Krever begrunnelse for at skyldkrav og beviskrav er overholdt
 - Godtar krav til skyld og bevis etter intern rett.
- Krav til skyld - gradering av satser
 - Simpel uaktsomhet
 - **Sats 0 til 30 prosent**
 - Kvalifisert skyld
 - **Grov uaktsomhet**
Sats 30 til 45 prosent
 - **Forsettelig forhold**
Sats 45 - 60 prosent

Simpel uaktsomhet - problemområde - den nedre grense

- Krav om selvstendig skyld ansvar
 - Hendelige uhell
 - Identifikasjon - ansvar for rådgiver/medvirkers feil
- NOU 2003: s106, ansvar medhjelpers feil
- *”Et ansvar for medhjelpers feil kan dog muligens reis spørsmål under uskyldspresumsjonen. ---*
- *Utvalget antar dog at slike regler om identifikasjon også må være proposjonale. I dette ligger antagelig at skattyter må ha en viss mulighet for å diskulpere seg på grunnlag av subjektive forhold.”*

18 mai 06 – ”Eksportfinans” – tilleggsskatt, åpenbar skrive/regnefeil (39)
– EMK som tolkningsfaktor

- ***”Når jeg er blitt stående ved den tolkning av ligningsloven § 10-3 a som er den for skattyter gunstigste, har jeg sett hen til at tilleggsskatt er straff i relasjon til Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK). Det følger av plenumsavgjørelsen i Rt-2002-509 at ordinær tilleggsskatt (30%) er å anse som straff - « criminal charge » - i forhold til EMK artikkel 6 nr. 1. Konvensjonens straffebegrep må videre etter Høyesteretts praksis, ha samme innhold i forhold til artikkel 7 (« criminal offence »), slik at lovskravet også gjelder for tilleggsskatt.”***

Høyesterett 18 mai 06 "Eksportfinans" – ikke anførsel om at identifikasjon av skyld ikke er i samsvar med EMK

- ***(27) "Innledningsvis bemerkes at partene er enige om at det er gitt « uriktige eller ufullstendige opplysninger » til ligningsmyndighetene, og at de generelle vilkårene for å ilegge tilleggsskatt da foreligger, jf. ligningsloven § 10-2 nr. 1. Det er videre enighet om at det skal foretas identifikasjon mellom selskapet og dets revisor, samt at det ikke foreligger forsøk på skatteunndragelse. (28) Det første spørsmålet er om det foreligger en « regne- eller skrivefeil » og om den i tilfelle er « åpenbar », jf. ligningsloven § 10-3 a."***

Høyesterett 18 mai 06 – ”Eksportfinans”, tilleggsvilkår uten forankring i ordlyden, EMKs krav om forholdsmessighet blir påpekt

- ***(40) "Det er - mener jeg - best i samsvar med Norges forpliktelser etter konvensjonen at ligningsloven § 10-3 a forstås slik at det ikke legges inn det tilleggsvilkår at det alene med grunnlag i skattyters oppgaver raskt skal kunne konstateres ikke bare at det klart foreligger en feil, men at det er åpenbart hva feilen består i, og dermed hvilken korrigerende som skal gjøres - et tilleggsvilkår som ikke har klar forankring i ordlyden. Som denne saken viser, dreier det seg også ved anvendelse av ordinær tilleggsskatt om meget følbare økonomiske reaksjoner. Et krav om forholdsmessighet mellom handling og reaksjon er et sentralt trekk ved konvensjonens straffebegrep, jf. også Høyesteretts dom 14. mars 2006 i sak HR-2006-00438-A , avsnitt 58."***

18 mai 06 – ”Eksportfinans” – enighet om at det ikke forelå forsøk på skatteunndragelse

- ***(41) ”At det objektivt sett måtte stå klart for ligningsmyndighetene at det var feil i skattyters oppgaver, er ikke tvilsomt. Det måtte fremstå som meget påfallende at det var ført et negativt beløp på nesten 33 millioner kroner i post 084, samtidig som både post 810 og post 085 sto tom. Og det var meget enkelt å rette opp feilen. Etter at skattyter var tilskrevet, ble det raskt avklart hva feilen besto i og hvordan den hadde oppstått. Når dette var situasjonen, skulle tilleggsskatt ikke ha vært fastsatt, jf. ligningsloven § 10-3 a. Jeg minner om at det er enighet mellom partene om at det ikke foreligger forsøk på skatteunndragelse. ”***

18 mai 06 "Gezina" -tilleggsskatt, åpenbar skrive/regnefeil – viser til "Eksportfinans"

- *"Dommen i sak HR-2006-00835-A gjaldt eit tilfelle der eit tal vart ført over frå ein post til ein annan, i ein situasjon der utfyllaren meinte det ikkje var kopling mellom tala. Den siste posten fekk såleis eit utilsikta innhald, ei påplussing, som utfyllaren ikkje hadde tenkt seg. I denne situasjonen er det lagt til grunn at det var tale om ein skrivefeil. Kort kan det vel seiast at det vart skrive noko som utfyllaren ikkje hadde tenkt å skrive. "*

Høyesterett 18 mai 06 – ”Gezina” (27)

- ***”Den faktiske situasjonen er annleis i vår sak. Det vart ikkje overført noko tal som utfyllaren ikkje ønskte å skrive. Tvert om hadde utfyllaren eit ønskje om å skrive eit tal, men dette vart ikkje skrive. Hadde det vore ei rein utegløyming, til dømes av ein av fleire inntektspostar for ein skattytar med fleire arbeidsgivarar, ville det klart ikkje falle inn under unntaket for rekne- og skrivefeil.”***

Høyesterett 18 mai 06 "Gezina" (28)

- *"Eg har likevel vorte ståande ved at likskapen er større med Eksportfinans-saka enn med dei klassiske utegløyningstilfella. I saka før i dag er det slått fast at det er ein rekne- eller skrivefeil når eit tal er ført over frå ein post i næringsoppgåva til ein annan post, når dette følgde av programmet men ikkje var meininga til utfyllaren. For min del kan eg ikkje sjå det annleis enn at det også må vere ein rekne- eller skrivefeil når det ikkje har skjedd ei automatisk overføring frå ein post til ein annan, slik utfyllaren har tenkt seg. Det kan her også vere grunn til å minne om at lovteksten omfattar både rekne- og skrivefeil, og at slike taloverføringar gjennom dataprogram må gå inn under dette. Det vil vere litt rart å skilje ettersom feilen fører til eitt tal for lite og ikkje eitt tal for mykje alternativt eitt for høgt tal. Etter mitt syn er det å la ein feil av den art som i saka no gå inn under lovteksten, ikkje i noko fall anna enn ei tilpassing av reglane til nye faktiske omstende som følgje av bruk av dataprogram. "*

Høyesterett 18 mai 06 – ”Gezina” (29)

- *”Spørsmålet er så om feilen er openberr. Det følger av HR-2006-00835-A at det med grunnlag i oppgåvene frå skattytar må kunne konstaterast at det er ein feil, men at det ikkje er noko vilkår at det kan slåast fast kva som ville vore rett utfylling.”*
- *(30) ”Staten sine innvendingar mot at rekne- og skrivefeilen var openberr, er dels at postar kan vere brukt på forskjellige måtar og dels at post 8115 i motsetning til post 0710 også kan innehalde tap på aksjar i selskap som går konkurs.*

Høyesterett 18 mai 06 – ”Gezina” (30) (31)

- ***”Det kan naturlegvis alltid vere slik at nokre skattytarar brukar postar i næringsoppgåva på ein annan måten enn postane er tiltenkt. Av og til kan det også vere mistydingar av korleis utfyllinga kan skje. Etter mitt syn kan dette likevel ikkje danne utgangspunkt for vurderinga. I så fall er postane openbert nytta feil, og det får eventuelt skje ei oppklaring av kva som er feil.”***

18 mai 06 – ”Gezina” (32)

- *”Der eit selskap går konkurs, er dette skattemessig realisasjon. Det skal då fyllast ut realisasjonsoppgåve. Gezina AS hadde levert slik realisasjonsoppgåve. Sum vinst skal førast til post 0840 i næringssskjemaet, medan sum tap skal førast til post 0850. Dette var gjort i næringssskjemaet for Gezina AS. I denne situasjonen kunne det ikkje leggjast til grunn at føring på post 8115 av tap på aksjar ved konkurs kunne vere ei mogeleg forklaring på differansen mellom postane 8115 og 0710. Advokaten for Gezina AS har elles i skranken uimotsagt uttala at likningsdokumenta inneheldt så utfyllande opplysningar at likningsstyresmaktene eventuelt på få minutt kunne kontrollere om dette var forklaringa.”*

Høyesteretts lovtolkning etter EMK

- Prinsipper og hensyn av strafferettslig karakter vektlegges
- Vilkår uten forankring i lovteksten innfortolkes ikke
- Beviskrav skjerpet ?
- Hva med skyld? – identifikasjon?
 - Tilleggsavgift – identifikasjon lovfestet
 - Tilleggsskatt – praksis for identifikasjon, ansvar for rådgiver/medvirkers feil
- Skyldkrav – Høyesteretts tolkninger skal respekteres

Viktig dom om krav til kvalifisert skyld - Rt 1996 side 1256 ”Libæk”

- *“I likhet med herredsretten og lagmannsretten finner jeg det ikke tvilsomt at de ankende parter handlemåte må vurderes som uaktsom. Det kan ikke frita dem at den ligningsmessige dokumentasjon knyttet til deltakelsen i Kommandittselskapet ble utarbeidet av Nevi, og at de ankende parter selv – som det anføres – ikke innså at gjenkjøpsgarantien kunne bringe avskrivningsretten i fare.”*
- *”Lagmannsretten har, i motsetning til byretten, funnet at uaktsomheten ikke kan betegnes som grov, men gir uttrykk for betydelig tvil om avgjørelsen. Jeg deler denne tvil. Det taler mot de ankende parter at de alle tre var erfarne skipsmeglere og må antas å ha hatt god innsikt i finansieringsspørsmål og lønnsomhetskalkyler knyttet til skipsfarten.”*

Libæk forts:

- *”Lagmannsretten har lagt til grunn deres forklaring om at de var uten nærmere kjennskap til det underliggende finansieringsopplegg og avtaleverk; dette finner jeg for min del vanskelig å bygge på. Som nevnt antar jeg det sannsynlig at det var Libæk selv som foranlediget at Nevi avga gjenkjøpsgarantien, som ved tilbakesalget også har gitt grunnlag for et vesentlig bedre oppgjør enn hva de andelshavere fikk som sto uten garanti.”*

Libæk forts:

- *”Når jeg likevel er blitt stående ved å opprettholde lagmannsrettens resultat med hensyn til tilleggsskattesatsen, er fordi det i den tidsperiode denne saken gjelder, nok kan ha hersket uklarhet om hvor grensen for forsvarlig utnyttelse av de gunstige beskatningsregler for deltakelse i kommandittselskaper gikk, og fordi jeg antar at anvendelsen av den forhøyede sats etter ligningslovens § 10-4 bør forbeholdes for de mer graverende tilfeller av forsømmelser fra skattyters side.”*
- Konklusjon – tvil om skatteretten tilsier at det ikke foreligger kvalifisert skyld

Ny rettspraksis om identifisering av skyld

- 1) Eidsivating 18.12.05, prejudisiell prøving i namsak
- ***" Lagmannsretten er enig med kjærende part i at likningsloven § 10-3 bokstav b skulle vært drøftet separat av tingretten. Aktsomhetskravet er ikke det samme etter § 4-1, jf. § 9-6 nr. 3 bokstav a, og § 10-3 bokstav b, jf. Rt-1999-1980 . For å ilegge tilleggsskatt kreves større grad av klanderverdighet (skyld) hos skattyter enn for endring av en likning med kun økt ordinær skatt som resultat. Det har gode grunner for seg: En tilleggsskatt, selv med en lav prosentsats, har et pønalt preg, jf. Rt-2002-509. Det er ikke riktig at tilleggsskatt med normal sats på 30 prosent kan fastsettes på objektivt grunnlag. Unntaksbestemmelsen i likningsloven § 10-3, særlig bokstav b, innebærer at kreves uaktsomhet hos skattyter. Det er imidlertid skattyter som har bevisbyrden for at det ikke foreligger uaktsomhet, såkalt omvendt bevisbyrde."***
 - Eidsivating 18.12.05- aktsomhetsnorm, identifikasjon/skyld?
 - *"Det følger videre av praksis at det ved anvendelse av § 10-3 bokstav b skal foretas en konkret vurdering der bl.a. skattyters subjektive forhold skal tas i betraktning. Kjærende part har vist til bl.a. Eidsivating lagmannsretts dom 7. mars 1996 (Utv. 1997 s. 963), der en rekke ansatte i en kommune - herunder to personer som selv hadde arbeidet ved likningskontoret - ble fritatt for tilleggsskatt. De ansatte hadde holdt seg til den kjøreordningen som var etablert av arbeidsgiver, og fulgt de oppgaver som ble gitt fra arbeidsgivers side ved føring av sine sjølmeldinger. Det heter i dommen:*
 - *« Det vil være å stille svært strenge krav til den enkelte skatteyter å kreve at han skal sette sin egen vurdering over kommunens og gi andre opplysninger ved ligningen enn det som er utsendt av arbeidsgiver. »*
 - *Retten kom til at det i den konkrete sak ikke kunne anvendes en annen og strengere aktsomhetsnorm for de to tidligere likningsfunksjonærene enn for de øvrige."*

Eidsivating 18.12.05 – identifikasjon/skyld?

- ***“Dommen, som ble påanket, men nektet fremmet for Høyesterett, er omtalt i Skattedirektoratets melding (Sk nr. 9/01), inntatt i Utv. 2001 side 1157. Det heter her (side 1196) at lagmannsretten - i forhold til andre saker som har vært prøvd for retten - stilte « små krav til skattyterne som ble fritatt for tilleggsskatt ». Lagmannsretten legger til grunn - bl.a. sett hen til at anken ble nektet fremmet - at dommen gir uttrykk for en riktig aktsomhetsnorm.”***
- Lagmannsretten støtter seg til Høyesterett
- Lik vurdering ved profesjonell næringsdrivende?

Frostating 19 mai 06 – selvstendig skyldansvar, strenge krav til aktsomhet

- *" Det må tillegges betydelig vekt at Reitan er en profesjonell og stor næringsaktør med erfaring innen overdragelse av fast eiendom og som rår over betydelig ressurser. Slik lagmannsretten ser det, hadde det derfor vært nærliggende før innsendelsen av selvangivelsen at selskapet hadde sørget for å foreta grundigere undersøkelser om regelverket, for eksempel ved å henvende seg til en skattejurist eller til ligningsmyndighetene."*
- *" Lagmannsretten finner videre at det ikke kan få betydning at Reitan bygde på råd fra en ekstern medhjelper. For en profesjonell næringsaktør skal det i skatterettslig sammenheng svært mye til for at man kan høres med at rådgiveren tok feil slik at det må foretas identifikasjon mellom selskapet og den eksterne rådgiveren.*
- *Lagmannsretten konkluderer derfor med at det ikke foreligger unnskyldelig rettsvillfarelse. "*

Frostating 19 mai 06 – aktsomhetsnorm

- ***" Reitan har pekt på uttalelser om at det er gitt sterke signaler fra lovgiver om at tilleggsskatt må praktiseres med varsomhet. Lagmannsretten oppfatter ikke disse uttalelsene som et uttrykk for at det er rom for å unnlate tilleggsskatt når vilkårene først anses å foreligge og viser til at systemet med tilleggsskatt er ment å ha en obligatorisk karakter. De nevnte uttalelser må først og fremst oppfattes å understreke behovet for en grundig saksbehandling med vekt på kontradiksjon før ligningsmyndighetene går til det skritt å ilegge tilleggsskatt, jf. for eksempel Innst.O.nr.44 (1978-1979) på side 11 og Innst.S.nr.175 (1997-1998) på side 1."***

Frostating 19 mai 06 – aktsomhetsnorm

- *”Tilsvarende mener lagmannsretten må gjelde ved anførselen om at tilleggsskatt ikke må ramme urimelig. Generelt har rimelighetsbetraktninger som selvstendig rettskildefaktor liten vekt i skattesaker. I den grad rimelighet skal ha noen nevneverdig vekt, må det konkret være knyttet til unnskyldelsesgrunner som omfattes av § 10-3 bokstav b. ”*

Frostating 19 mai 06 – aktsomhetsnorm

- ***“Lagmannsretten finner ikke at det er grunnlag for å anvende § 10-4 nr. 2 om halvering av satsene som angitt i nr. 1 første punktum. Denne bestemmelsen forutsetter at « det foreligger forhold som nevnt i § 10-3 b », noe lagmannsretten er kommet til at det ikke gjør.”***
- Forholdsmessighet ikke vurdert – Hvor var advokaten?

Beviskrav - tilleggsskatt

- Ulovfestete beviskrav – lovene må tolkes
 - Mest sannsynlig – sivilprosess, ligningslov, avgift
 - Kvalifisert overvekt av sannsynlighet – forsikring mm
 - Tilnærmet sikkerhet – straffeprosess
- Beviskravene kan være skjerpet.
 - Forsikringsretten jf Rt 1996 s 864
 - Fiskeriforvaltningen jf Rt 1999 s 14.
 - Høyesterett Utv. 2001 s 417, Media Bergen, proforma
 - Tuva – Høyesterett 14 mars 2006