

Overtredelsesgebyr – enda en sanksjon

Skatteforvaltningsloven har gitt skattemyndighetene flere verktøy i skuffen, i jakten på skatterevante opplysninger og etterlevelse. En sanksjon som kan få ny vind i seilene, er overtredelsesgebyret. I artikkelen har vi hovedfokus på overtredelsesgebyr ved manglende tredjemannsopplysninger og manglende medvirkning til kontroll.



Advokat
Egil Stefan Eilertsen
Partner i Advokatfirmaet Harboe

Hva er overtredelsesgebyr?

Overtredelsesgebyr etter reglene i skatteforvaltningsloven og a-opplysningsloven er et administrativt ilagt gebyr som har som formål å sanksjonere fem konkrete overtredelser:

- manglende oppfyllelse av tredjemanns opplysningsplikt etter skatteforvaltningslovens kapittel 7 og a-opplysningsloven,⁴¹
- opplysningspliktiges manglende medvirkning til kontroll hos den opplysningspliktige,
- manglende oppbevaring av personallister etter bokføringsloven, og
- overtredelse av pliktene til å registrere kontantsalg.

Gebyret har altså en ren pønål karakter, og har ikke som formål å fremtvinge manglende opplysninger. Slik sett har overtredelsesgebyr mer til felles med tilleggsskatt enn tvangsmulkt.

Når kan overtredelsesgebyr anvendes?

Manglende oppfyllelse av tredjemanns opplysningsplikt

For det første kan overtredelsesgebyret ilegges andre enn den skattepliktige («tredjemenn») som ikke oppfyller opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven kapittel 7 og a-opplysningsloven. Dette gjelder blant annet arbeidsgivere, banker og forsikringsse-



Advokat
Einar Harboe
Partner i Advokatfirmaet Harboe

skaper, aksjeselskapers opplysningsplikt om aksjonærer og fordringshavere mv. Reglene om overtredelsesgebyr rammer således de samme plikt-overtredelsene som tvangsmulkt, men overtredelsesgebyret er ment å komme til anvendelse når overtredelsen oppdages i ettertid, for eksempel ved et bok-ettersyn.

Overtredelsesgebyr kan ikke anvendes overfor skattyter som ikke gir opplysninger etter skatteforvaltningslovens kapittel 8 (egendeklareringsprinsippet). Her er det tvangsmulkt eller tilleggsskatt som kan anvendes.

Departementets intensjon var at tvangsmulkt og overtredelsesgebyr skulle kunne benyttes for samme overtredelse, men forslaget møtte mye motbør og ble derfor trukket. Det ble derfor innført et generelt unntak fra overtredelsesgebyr for tredjeparter som allerede er ilagt tvangsmulkt for samme opplysningsvikt.⁴² I forarbeidene⁴³ fremgår det at tvangsmulkten er «hovedreaksjonen overfor tredjeparter som ikke oppfyller opplysningsplikten». Uttalelsen er pussig idet tvangsmulkten ikke skal ha pønål karakter, men må vel forstås slik at når tvangsmulkt settes i system, er det flere som treffes

Fokus på ny skatteforvaltningslov

I en artikkelserie vil vi sette søkelys på spørsmål knyttet til ny skatteforvaltningslov. Det vil omfatte regelendringer i forhold til tidligere lovgivning, eller at praktiseringen er endret som følge av lovendringen. Forfatterne er advokater i Advokatfirmaet Harboe & Co AS.

av denne enn overtredelsesgebyret, fordi prosedyren vil være automatisert. For overtredelsesgebyret vil saksbehandlingen være individuell, på samme måte som tilleggsskatten.

Hva som er «den samme opplysningsvikten», er ikke særlig omtalt i forarbeidene. Skattedirektoratet⁴⁴ antar som utgangspunkt at en opplysningspliktig som fremlegger opplysninger etter å ha vært ilagt tvangsmulkt, ikke senere kan ilegges overtredelsesgebyr om opplysningene var uriktige, men deretter redegjør direktoratet for en slags unntaksregel og det hele blir nokså uklart:

«Dersom det uriktige svaret medfører oppfølgingsspørsmål, kan dette være hjemmelsgrunnlag for både ny tvangsmulkt (for å fremtvinge nytt svar) eller etterfølgende overtredelsesgebyr (for å sanksjonere manglende/uriktig svar på oppfølgingsspørsmål). Skattedirektoratet antar likevel at det er en nedre

⁴² Skatteforvaltningsloven § 143 andre ledd og A-opplysningsforskriften § 4-3 tredje ledd.

⁴³ Prop. nr. 38 L (2015-2016) punkt 20.4.3.3.

⁴⁴ Retningslinjer for bruk av tvangsmulkt og overtredelsesgebyr av 1. august 2018, punkt 7.2.

grense for hva som må anses som ny «opplysningsvikt», f.eks. der spørsmålet gjelder uvesentlige avklaringer.»

Det er bare ved «åpenbare feil» at tvangsmulkt kan anvendes for å fremtvinge retting av leverte opplysninger.⁴⁵ Problemstillingen synes derfor å være uriktig formulert, fordi en åpenbar feil neppe krever oppfølgingsspørsmål for å kunne konstateres.

Det er heller ikke slik at man får tilleggsskatt to ganger på samme grunnlag, om skattyter gir feil opplysninger i skattemeldinger og etterfølgende forklaringer til skattemyndighetene. På den annen side er det intet absolutt forbud mot at tvangsmulkt kan anvendes ved siden av tilleggsskatt for uriktige eller ufullstendige opplysninger. Tvangsmulkt skal derimot komme til fradrag i tilleggsskatt for ikke leverte opplysninger.⁴⁶ Det kan tyde på at man skal anse reaksjonene for å treffe to ulike handlinger.

Vi mener likevel skattekontorene bør være varsomme med å bruke overtredelsesgebyr når opplysningspliktige er blitt ilagt tvangsmulkt for samme opplysning og som gjelder samme rapporteringsperiode. Unntaksregelen kan bli uthult om den tolkes slik at tvangsmulkt ikke stenger for overtredelsesgebyr for samme opplysningsvikt i samme rapporteringsperiode.

Merk at det ikke kan ilegges overtredelsesgebyr for opplysningsvikt ved tredjemanns avgivelse av opplysninger etter kapittel 10, i form av svar på en skriftlig anmodning om opplysninger fra skattemyndighetene. Her er det enten tvangsmulkt eller straffeforfølgning som er alternativene. Dette må modereres noe for opplysninger som etterspørres ved kontroll, se nedenfor.

Manglende medvirkning til kontroll hos opplysningspliktige

Det andre sentrale grunnlaget for overtredelsesgebyr er manglende medvirkning til kontroll hos opplysningspliktige.



Manglende føring eller oppbevaring av personalliste kan sanksjoneres med overtredelsesgebyr.

ge.⁴⁷ Bestemmelsen gjelder når skattemyndighetene møter ved den opplysningspliktiges forretningssted og foretar stedlig ettersyn. Slike stedlige ettersyn kan skje både hos skattepliktige selv, hos trekkpliktige og hos tredjemann.

Ved slik stedlig kontroll skal både skattepliktige, trekkpliktige og tredjemenn gi skattemyndighetene «adgang til befarings, besiktigelse, gjennomsyn av arkiver, optelling av eiendeler, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger, transportmidler mv.». Skattemyndighetene kan kreve å få kopiere datalagringsmedium.

Skattepliktige og trekkpliktige skal avgi opplysninger av betydning for egen «bokføring og skatteplikt», samt gi tilgang til «regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer». Tredjemenn skal avgi «opplysninger som kan ha betydning for noens ligning».

Bestemmelsen om medvirkning til kontroll er ganske vidtrekkende, og det reiser særlige spørsmål knyttet til beskyttelse av taushetsbelagte opplysninger og opplysninger som ellers ikke berører skattekontrollen (overskuddsinformasjon). Det blir særlig betenkelig når skattemyndighetene kan fremtvinge f.eks. speiling av servere under trusselen om overtredelsesgebyr.

Bestemmelsen om skattemyndighetenes plikt til å informere om den opplysningspliktiges taushetsrett, får særlig betydning på dette området.⁴⁸ Bestemmelsen er kommet inn i loven for å ivareta den opplysningspliktiges vern i den Europeiske menneskerettighetskonvensjonen (EMK) mot å bli avkrevd forklaringer som medfører at han kan bli straffet (selvinkriminering). Spørsmålet er praktisk fordi terskelen for å anvende tilleggsskatt er nokså lav.

Manglende personallister

Serveringssteder omfattet av bokføringsforskriftens delkapittel 8–5 (hvor det serveres alkohol eller serveres eller selges tilberedt mat) skal utarbeide personalliste over personer som arbeider i virksomheten. Listen skal omfatte lønnet, ulønnet eller innleid personell, og angis med navn og fødselsnummer eller D-nummer, og det skal for hver dag føres ved arbeidshagens påbegynnelse og slutt. Alle tilstedeværende i lokalet skal kunne fremvise identifikasjon.

Manglende føring eller oppbevaring av personalliste kan sanksjoneres med overtredelsesgebyr.

Overtredelse av bokføringslovens bestemmelse om dokumentasjon av kontantsalg

Bestemmelsen knytter seg til de skjerpede kravene til kassasystemer som følger av lov om kassasystemer,⁴⁹ og

⁴⁵ Skatteforvaltningsloven § 14-1 første ledd annet punktum.

⁴⁶ Jf. skatteforvaltningsloven § 14-5 femte ledd.

⁴⁷ Jf. skatteforvaltningsloven § 10-4.

⁴⁸ Jf. skatteforvaltningsloven § 14-9.

⁴⁹ Lov av 19. mai 2015 nr. 58.

som blir obligatorisk fra 1.1.2019. Det følger av bokføringsforskriften at kontantsalg er salg hvor «kjøpers betalingsforpliktelse overfor selger gjøres opp ved levering».⁵⁰

Kravene til de nye kassasystemene innebærer at systemet ikke kan ha funksjoner som er kjente metoder for unndragelse av omsetning, som innslag på treningsbruker og innslag ved åpen kasse.

Manglende innretning etter reglene vil fra årsskiftet kunne møtes med overtredelsesgebyr.

En «kan»-regel

Som med tvangsmulkt, har skattemyndighetene ingen plikt til å anvende overtredelsesgebyr ved de nevnte overtredelsene. Bestemmelsen er en «kan»-regel, etter både skatteforvaltningsloven og a-opplysningsloven.

Utvist skyld skal vurderes

Det fremgår av forarbeidene⁵¹ at selv om bestemmelsen i utgangspunktet kun har objektive vilkår og dermed ikke krever påvisning av skyld, bør skattemyndighetene ved anvendelsen legge vekt på om det er utvist skyld. Av andre momenter som er relevante, nevner departementet:

«... om noen som har handlet på vegne av et foretak, har utvist skyld, overtredelsens omfang og virkning, fordeler som kunne vært oppnådd ved lovbruddet, sanksjonens preventive virkning og eventuell gjentakelse. Det kan også være aktuelt å se hen til om foretaket, ved retningslinjer, instruksjon, opplæring, kontroll eller andre tiltak, kunne ha forebygget overtredelsen.»

Momentene er gjengitt i Skatteforvaltningshåndboken,⁵² og må forventes også å legges til grunn ved skattemyndighetenes praktisering av overtredelsesgebyret.

Det er nærliggende å se hen til skyldvurderingen ved ileggelse av tilleggs-skatte og unnskyldningsgrunnene, når overtredelsesgebyret skal ilegges, men ved ileggelse av tilleggs-skatte møter man ofte at skattepliktige har opplysningsplikt og at han må opptre aktsomt og kjenne de reglene som gjelder for den sfæren han beveger seg inn i. Når overtredelsesgebyrene er rettet mot næringsdrivende, er det derfor liten grunn til å være optimistisk med hensyn til en lempelig vurdering av de opplysningspliktige.

Kravet til bevis

Av Skatteforvaltningshåndboken fremgår det klart at kravet til bevis er klar sannsynlighetsovervekt. Normalt vil spørsmålet om de objektive vilkårene er oppfylt, kunne konstateres uten særlig tvil. Opplysningen er enten fremlagt eller ikke, og den opplysningspliktige har enten medvirket eller ikke.

Etter vårt syn må også beviskravet gjelde fraværet av unnskyldningsgrunner, slik som ved tilleggs-skatte. For tilleggs-skatte legger Skattedirektoratet følgende til grunn⁵³:

«For å kunne ilegge tilleggs-skatte der skattepliktig har påberopt seg unnskyldelige forhold som kan føre til bortfall av tilleggs-skatte, kreves det at skattemyndighetene med klar sannsynlighetsovervekt kommer til at de påberopte unnskyldelige forholdene ikke har vært årsaken til opplysningssvikten. Hvorvidt det foreligger unnskyldelige forhold, må vurderes i hvert tilfelle og for hver post som er aktuell.»

Samme beviskrav bør derfor anvendes for overtredelsesgebyr, slik at de påberopte unnskyldelige forholdene skal legges til grunn, med mindre de med klar sannsynlighetsovervekt ikke har vært årsaken til opplysningssvikten eller den manglende oppfyllelsen av en plikt.

Siden overtredelsesgebyr ikke ilegges maskinelt, vil kan-skjønn utøves ved

ileggelsen og ikke i ettertid, slik tilfellet er for tvangsmulkt.

Unntak fra overtredelsesgebyr

Overtredelsesgebyr skal ikke ilegges hvor «oppfyllelse er umulig på grunn av forhold som ikke skyldes den ansvarlige».⁵⁴ Bestemmelsen er parallell til unntaksbestemmelsen for tvangsmulkt. En tilsvarende bestemmelse finnes i A-opplysningsloven.⁵⁵

Siden overtredelsesgebyret ilegges i ettertid som sanksjon og ikke for å fremtvinge opplysningene, vil det antakelig stilles strengere krav til oppfylleleshindringen, som følge av at den har vart over lengre tid. Skattdirektoratets retningslinjer har ingen eksempler på hvor slik oppfylleleshindring må antas å foreligge.

Utmåling av overtredelsesgebyr

Det er ulike utmålingsregler for overtredelsesgebyret. Som for tvangsmulkten, er reglene skjematisk og tar utgangspunkt i rettsgebyret som for tiden er kr 1130. I tabell 1 s. 45 fremgår beregningsreglene.

Ordlyden i bestemmelsen sier at overtredelsesgebyret for tredjemannsopplysninger, manglende oppbevaring av personallister og oppfyllelse av bokføringslovens krav til dokumentasjon av kontantomsetning, «skal» være ti rettsgebyr. Det er ikke åpnet for en skjønnsmessig gradering med et lavere beløp.

Det er særlig overtredelsesgebyr for manglende medvirkning til kontroll som kan være tyngende. Her er loven imidlertid eksplisitt på at utmålingen kan graderes, jf. uttrykket «inntil». Departementet forutsetter at slik gradering skjer.

For tredjemannsopplysninger og personallister kan det ilegges tilleggsgebyr for hvert subjekt det mangler opplysninger om. Det er imidlertid en «kan»-regel, og bør derfor bare benyttes om

50 Bokføringsforskriften § 5-3-1.

51 Prop. 38 L punkt 20.4.3.4.

52 Jf. 1. utgave 2018, side 547.

53 Jf. Skatteforvaltningshåndboken 1. utg. 2018 side 513.

54 Jf. skatteforvaltningsloven § 14-3 femte ledd.

55 Jf. a-opplysningsloven § 11 andre ledd jf § 10 fjerde ledd.

Tabell 1

Overtredelse	Basis for overtredelsesgebyr	Ved gjentakelse innen 12 mnd	Tillegg for manglende opplysning	Maksimalt overtredelsesgebyr
Tredjemanns opplysningsplikt iht. skt.fvl. Kap. 7	10 rettsgebyr (kr 11 300)	20 rettsgebyr (kr 22 600)	To rettsgebyr for hver person, selskap e.l. som det ikke er levert opplysninger om	
Arbeidsgivere iht. A-opplysningsloven	1/4 rettsgebyr pr. dag forsinkelsen har vart			Inntil 15 rettsgebyr (kr 16 950)
Manglende medvirkning til kontroll iht. skt.fvl. § 10-4				Inntil 50 rettsgebyr (kr 56 500)
Manglende oppbevaring av personallister etter bokføringsloven	10 rettsgebyr (kr 11 300)	20 rettsgebyr (kr 22 600)	To rettsgebyr for hver person det ikke er registrert opplysninger om	
Overtredelse av plikt til å registrere kontantsalg etter bokføringsloven	10 rettsgebyr (kr 11 300)	20 rettsgebyr (kr 22 600)		

overtredelsens «omfang og virkning» tilsier det.⁵⁶

I henhold til Skattedirektoratets retningslinjer foreligger gjentakelse når det skjer en opplysningssvikt i «samme termin/periode». Det må nok bero på en inkurie. Det er vel gjentagelser i senere terminer som skal treffes med en høyere sats.

Varsel og vedtak

Skattemyndighetene kan ilegge overtredelsesgebyr, dvs. først og fremst skattekontorene og Skattedirektoratet.⁵⁷ Som hovedregel skal overtredelsesgebyr forhåndsvarsles med en tilsvarsfrist på minst tre uker.⁵⁸

Varslet bør angi de momentene som skattekontoret mener skal begrunne at overtredelsesgebyr skal ilegges. Det kan neppe være tilstrekkelig å vise kun til brudd på de objektive vilkårene, når departementet mener det skal legges vekt på om den ansvarlige kan klandres. Kravene til varsel innebærer at varselet skal være så detaljert at «den vedtaket retter seg mot på forsvarlig måte kan ivareta sine interesser».⁵⁹

Det følger av skatteforvaltningsloven at forhåndsvarsel kan unnlates når overtredelsesgebyr ilegges på stedet.⁶⁰ Dette er antakelig bare relevant for manglende bistand ved kontroll.

Ileggelse av et betydelig overtredelsesgebyr uten forutgående varsel er et betydelig maktmiddel. Skattemyndighetene kan komme på kontroll hos skattepliktige eller tredjemann, kanskje til og med uvarslet, og krever å få speile serveren. Dersom den opplysningspliktige er usikker på hvilke rettingheter skattekontoret har til å gjennomføre slik speiling, og derfor nøler, kan skattekontoret, der og da, true med å ilegge et overtredelsesgebyr på inntil kr 56 500. Spørsmålet om skattemyndighetene trenger dette maktmiddelet, er ikke drøftet i forarbeidene, og det er heller ingen instruks i retningslinjene om når forhåndsvarsel kan og bør brukes.

Bortfall eller reduksjon av overtredelsesgebyr

Ilagt overtredelsesgebyr kan påklages.⁶¹ Ved klage utsettes inndrivingen av overtredelsesgebyret.⁶²

Skattekontoret, som ilegger overtredelsesgebyr, skal vurdere om det er grunnlag for omgjøring.⁶³ Klageorganet er Skattedirektoratet, som overordnet organ.⁶⁴

I motsetning til hva som gjelder for tvangsmulkten, er det ingen bestemmelser i skatteforvaltningsloven om at skattemyndighetene i «særlige tilfeller»

kan frafalle eller redusere overtredelsesgebyr.⁶⁵

A-opplysningsloven har en lempebestemmelse, tilsvarende bestemmelsen som gjelder tvangsmulkt, når «særlige rimelighetsgrunner» foreligger.⁶⁶

I praksis bør overtredelsesgebyret frafalles når den opplysningspliktige kan påberope seg en unnskyldningsgrunn eller er lite å klandre for overtredelsen, i tråd med unntaket fra tilleggsskatt. Utfordringen er imidlertid at også unntaket fra tilleggsskatt er benyttet i langt mindre utstrekning enn departementet gjennom en årrekke har forutsatt.

Avsluttende merknad

Overtredelsesgebyret er en sanksjon som kan benyttes for særskilt angitte pliktbrudd etter skatteforvaltningsloven, og når formålet ikke er å skape et incitament til å få opplysninger fremlagt. Ileggelsen må vurderes særskilt, slik som for tilleggsskatten. Det er en «kan»-regel og det må foretas en hensiktsmessighetsvurdering. Til tross for at ordlyden angir rent objektive kriterier, skal den ansvarliges aktsomhet eller unnskyldelige forhold ha betydning for om sanksjonen skal anvendes. Det gjenstår å se i hvilken utstrekning skattekontoret vil ta i bruk dette virkemiddelet.

56 Jf. Prop 38 L punkt 20.4.3.5.

57 Jf. skatteforvaltningsloven kap. 2.

58 Jf. skatteforvaltningsloven § 14-8 første punktum.

59 Jf. skatteforvaltningsloven § 5-6 andre ledd.

60 Jf. skatteforvaltningsloven § 14-8 andre punktum.

61 Jf. skatteforvaltningsloven kap. 13.

62 Jf. skatteforvaltningsloven § 14-10.

63 Jf. skatteforvaltningsloven § 13-6 tredje ledd.

64 Jf. skatteforvaltningsloven § 13-3 første ledd.

65 Jf. skatteforvaltningsloven § 14-1 fjerde ledd.

66 Jf. a-opplysningsloven § 11 andre ledd jf. § 10 fjerde ledd.