

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo [Mottaker og adresse]

Dato: 02.03.2015

Forslag til ny skatteforvaltningslov – høringskommentar fra Norsk olje og gass

1 Innledning

Norsk olje og gass viser til høringsbrev fra Finansdepartementet datert 21. november 2014 sendt blant annet til Næringslivets hovedorganisasjon hvor Norsk olje og gass er tilsluttet. Forslag til ny skatteforvaltningslov (heretter «Forslaget») var vedlagt som høringsnotat. Finansdepartementet ber i høringsbrevet om merknader fra høringsinstansene til det vedlagte Forslaget.

Av Forslaget kapittel 1 fremgår det at formålet med ny skatteforvaltningslov blant annet er å gjøre regelverket enklere tilgjengelig, men at et overordnet mål er å øke skattyters rettsikkerhet. Norsk olje og gass mener at Forslaget er et skritt i riktig retning av en bedre og mer betryggende skatteforvaltning og stiller seg positive til departementets forslag om en samlet felles skatteforvaltningslov hvor også de særlige bestemmelsene for ligningen av særskattepliktige skattytere inkorporeres.

1.1 Ligningen av særskattepliktige er ikke “masseforvaltning”

Ligningen av særskattepliktige skiller seg klart fra ligningen av alminnelige skattepliktige ved at det ikke er tale om «masseforvaltning»; det er målrettet kontrollarbeid av et begrenset antall skattytere. Utlignet petroleumsskatt for inntektsåret 2013 var 192,3 milliarder kroner. For inntektsåret 2012 var beløpet 242,6 milliarder kroner.¹

Det er 60-80 særskattepliktige selskaper totalt. For inntektsårene 2012 og 2013 var kun 23 selskaper i skatteposisjon og fikk utlignet petroleumsskatt.

Ligningsvedtak for særskattepliktige fattes av Oljeskattenemnda i første instans. Oljeskattekontoret er saksforberedende organ. Oljeskattekontoret er bemannet med omlag 50 saksbehandlere som forbereder ligningen av 60-80 selskaper. Oljeskattekontorets lignings- og kontrollarbeid før, under og etter den ordinære ligningsfastsettelsen adskiller seg vesentlig fra ligning og kontroll av alminnelige skattytere. De særskattepliktige er underlagt en inngående og kontinuerlig kontroll av alle sider ved ligningen hvert eneste år. I motsetning til alminnelige

¹ For 2013 ble det utbetalt 10,2 milliarder kroner til selskaper med leteunderskudd fordelt på 38 selskaper.

skattytere, har særskattepliktige også en svært tett oppfølging fra Oljeskattekontoret allerede før innsendelse av selvangivelsen. Oppfølgingen av disse og andre forhold pågår kontinuerlig ved brevveksling frem til ligningen er lagt ut. Deretter påbegynnes etterkontrollen som i prinsippet varer i 10 år for hvert enkelt inntektsår.

1.2 Norsk olje og gass' høringsuttalelse om ny klagenemndsordning

Forslaget til ny skatteforvaltningslov er basert på at dagens nemndsstruktur og myndigheter for petroleumsskatt videreføres, dvs. med Oljeskattekontoret, Oljeskattenemnda og Klagenemnda for oljeskatt. Norsk olje og gass avga den 10. juli 2014 høringsuttalelse med forslag til endringer i lignings- og klageordningen for særskattepliktige i forbindelse med høring om ny nemndsstruktur på skatte- og merverdiavgiftsområdet («Uttalelsen»). Uttalelsen er vedlagt.

Det fremgår av Prop 1 LS (2014-15) pkt 13.5 at Finansdepartementet vil vurdere Uttalelsen og det nærmere innholdet i en separat prosess. En forutsetter at Finansdepartementet arbeider videre med denne prosessen og at de forslag som fremmes i Forslaget anses som midlertidige inntil nemndsstrukturprosessen for særskattepliktige er avsluttet.

Norsk olje og gass er av den oppfatning at dersom de forslagene som fremmes i Uttalelsen implementeres i forbindelse med innføring av ny skatteforvaltningslov, vil rettssikkerheten til den skatteydergruppen som gjennomgående har de største og mest kompliserte sakene i norsk skatteforvaltning bli vesentlig bedret. Videre blir regelverket forenklet ved at man slipper en rekke særregler for denne gruppen skattytere.

I Uttalelsen peker Norsk olje og gass på en rekke svakheter i dagens klage- og saksbehandlingsordning som ikke i tilstrekkelig grad ivaretar skattyters sentrale rettssikkerhetsgarantier. Eksempelvis nevnes kontradiksjon, innsynsrett, tillit til at forvaltningen utøver en forsvarlig saksbehandling mv. Forutsigbarhet er også et viktig element i dette, herunder muligheten for å få avsluttet åpne saker innen rimelig tid.

Bærebjelken i Uttalelsen er at særskattepliktige skal ha en reell mulighet for kontradiksjon.

2 Frister

Frister er viktige for å avgjøre en skattyters rettsstilling og myndighetenes handlingsrom i etterkant. Norsk olje og gass er derfor skeptisk til den løsning Forslaget legger opp til med hensyn til frister. Forslaget inneholder minst 21 bestemmelser som har et element av frist i seg, samt at de resterende reglene om frister skal fastsettes i forskrift. Dette fremstår som en lite oversiktlig løsning.

I en ny skatteforvaltningslov bør bestemmelser om frister inntas i et eget kapittel og i størst mulig grad være lovregulert. Brukervennligheten og forutsigbarheten vil med en slik løsning bedres merkbart.

3 Forslaget kapittel 2 – Skattemyndigheter

Norsk olje og gass mener at det ikke er behov for særregler knyttet til vedtaksmyndighet for særskattepliktige, snarere tvert imot da det skaper unødvendige rettssikkerhetsproblemer. Det vises til Norsk olje og gass' endringsforslag i Uttalelsen om at Oljeskattekontoret bør forestå ligningen i første instans av særskattepliktige skattytere. Uttalelsen legger videre opp til blant annet at Oljeskattenemnda legges ned og at ressursene herfra overføres til Klagenemnda for

oljeskatt, samt at det etableres et fra Oljeskattekontoret uavhengig sekretariat som saksforberedende organ til Klagenemnda.

4 Forslaget kapittel 5 – Alminnelige saksbehandlingsregler

4.1 Generelt om oljeskattemyndighetenes saksbehandling

Det vises til det som er sagt under pkt 3 om skattemyndigheter.

At det skal være en særegen regel som avskjærer særskattepliktige for en helt sentral rettssikkerhetsgaranti, nemlig innsynsretten, fremstår som oppsiktsvekkende. Særlig gjelder det slik særregelen er begrunnet, nemlig i «praktiske arbeidsprosesser» mellom Oljeskattekontoret og Oljeskattenemnda. «Praktiske arbeidsprosesser» er ikke en egnet begrunnelse for å frata en skattyter en fundamental rett til å sette seg inn i sin egen sak. Det rettssikkerhetsmessige problemet kan enkelt unngås ved å gi Oljeskattekontoret ligningskompetanse. Innsynsretten er behandlet i større bredde under pkt 7.2 nedenfor.

Norsk skatte- og ligningsforvaltningsrett bygger på selvangivelsesprinsippet og lojalitetshensyn. Dette innebærer at skattyter har en sterk opplysningsplikt overfor myndighetene. Motsatsen til skattyters opplysningsplikt er myndighetenes undersøkelsesplikt. Betydningen av det sistnevnte tones imidlertid noe ned av departementet i Forslaget, blant annet i forhold til skattemyndighetenes skjønnsutøvelse, når det gis uttrykk for følgende (s. 67):

"Skattemyndighetene har plikt til å innhente ytterligere opplysninger for å sikre et forsvarlig skjønnsgrunnlag, når opplysningene som skattemyndighetene besitter tilsier det. Undersøkelsesplikten er ikke særlig omfattende. Hovedregelen på skatteområdet er derfor at myndighetenes utredningsplikt får mindre betydning som følge av de skattepliktiges omfattende opplysningsplikt. På denne bakgrunn mener departementet det er lite hensiktsmessig å lovfeste noen generell utredningsplikt på skatteområdet. Kravene som stilles til myndighetenes utredning i saker hvor den skattepliktige ikke har overholdt opplysningsplikten sin, anses best regulert i bestemmelser om fastsetting ved skjønn, jf. omtale nedenfor i punkt 18.2.4."

Norsk olje og gass vil foreslå at kravet til myndighetenes undersøkelsesplikt økes slik at oljeskattemyndighetene får et mer selvstendig ansvar for å opplyse saken. Det samme gjelder veiledningsplikten hvor man som minimum må kunne kreve at oljeskattemyndighetene veileder de særskattepliktige om hvilke opplysninger og dokumenter som er relevante for den aktuelle saken. Dette gjelder både under ordinær ligningsbehandling så vel som ved klagebehandlingen. Særskattepliktige selskaper blir møtt med at oljeskattemyndighetene ikke har fått de opplysningene de har bedt om, eller at det ikke er gitt tilstrekkelige opplysninger, eller at opplysningene ikke har tilstrekkelig kvalitet eller etterprøvbarehet. Utgangspunktet må være at særskattepliktige opptrer i samsvar med selvangivelses- og lojalitetsplikten og oppfyller sin opplysningsplikt. At oljeskattemyndighetene oppfatter den innsendte informasjonen som mangelfull vil blant annet kunne skyldes begrenset kunnskap om marked og de aktuelle selskapene og deres transaksjoner, snarere enn at de særskattepliktige forsøker å unndra seg opplysningsplikten. Det bør, blant annet fordi ligning av særskattepliktige ikke er masseforvaltning, stilles strengere krav til oljeskattemyndighetenes undersøkelses- og aktivitetsplikt enn hva tilfellet er i dag. Norsk olje og gass er overbevist om at en bedre eller jevnere fordeling av utredningsansvaret mellom de særskattepliktige og oljeskattemyndighetene vil være prosessbesparende. Man kan unngå mange klage- og rettssaker, slik at riktig skatt blir fastsatt *i rett tid*.

En større grad av dialog mellom særskattepliktige og Oljeskattekontoret ville ha avhjulpet dette. Slik dialog kunne man ha fått til gjennom møter. I møtene kan man da enkelt få adressert/oppklart eventuelle misforståelser. Man kan da også få avklart hva oljeskattemyndighetene finner mangelfullt i de opplysningene som de særskattepliktige har gitt på en hensiktsmessig måte. Dessverre er det slik at Oljeskattekontoret avslår invitasjoner til møter, ofte med den begrunnelse at det ikke er Oljeskattekontoret som fatter vedtak i saken.

Norsk olje og gass er helt enig i at ethvert enkeltvedtak skal begrunnes og at begrunnelsen skal gis samtidig med vedtaket. Dagens praksis hvor Oljeskattekontoret sender ut forhåndsvarsel er ikke tilstrekkelig, særlig gjelder dette i de tilfeller hvor den faktiske ligningen fraviker fra selvangivelsen på en måte som ikke lar seg avstemme med forhåndsvarselet. Det vises forøvrig til det som sies nedenfor under pkt 7.7 om begrunnelse i endringssaker/klagesaker.

4.2 Internasjonale forhold

Forslaget inneholder ingen regler om forholdet til skatteavtalenes prosessregler knyttet til ordningen med gjensidig avtale («Mutual Agreement Procedure») eller voldgift («Arbitration»). Ei heller er det sagt noe i Forslaget om den materielle betydningen av at slike tvisteløsningsmekanismer er iverksatt. Det samme gjelder i de tilfeller hvor en særskattepliktig har inngått en forhåndsavtale om internprising («Advanced Pricing Agreement») med skattemyndighet i en annen stat. Norsk olje og gass forventer at det innarbeides generelle regler som blant annet avklarer forholdet mellom skatteavtalens bestemmelser om gjensidig avtaleprosess eller voldgift og internrettslige regler om bruken av (parallelle) nasjonale rettsmidler i saker hvor spørsmålet er dobbeltbeskatning i strid med den aktuelle skatteavtalen. Når det gjelder eksistensen av en forhåndsavtale om internprising hvor den annen stat er et skatteavtaleland, bør det inkluderes bestemmelser i skatteforvaltningsloven om at denne må legges til grunn for ligningen i Norge dersom skattyter krever det.

5 Forslaget kapittel 6 – Bindende forhåndsuttalelser

Departementet foreslår at det innføres en alminnelig klageadgang over bindende forhåndsuttalelser, men at dette ikke skal gjelde for forhåndsuttalelser gitt av Oljeskattenemnda. Begrunnelsen for å stille særskattepliktige dårligere enn alminnelige skattytere er ikke overbevisende og det er svært vanskelig å forstå at særskattepliktige skal særbehandles i negativ retning. Man står overfor en skattytergruppe som har et særskilt behov for sikkerhet omkring skatteforhold på grunn av de betydelige beløpene sakene ofte gjelder. Behovet for å kunne få overprøvd en uttalelse man er uenig i eller mener ikke gir uttrykk for gjeldende rett, gjør seg like sterkt gjeldende for de særskattepliktige.

6 Forslaget kapittel 9 – Fastsetting

De forslagene som fremmes i dette kapitlet er i hovedsak basert på forutsetningen om at ligningsfastsetting er masseforvaltning og at hensynet til en effektiv ligningsprosess – sett fra myndighetenes side – derfor gjør seg gjeldende. Det bygger også på en forutsetning om at det er svært begrenset interaksjon mellom skattyter og ligningsmyndighet.

Som nevnt er ikke det tilfelle for særskattepliktige, og oljeskattemyndighetene jobber på en helt annen måte enn resten av skatteetaten. Hensynene som fremheves treffer således ikke disse skattyterne og kan heller ikke begrunne lettvinde løsninger som fremstår som «praktiske». Det er ingenting ved oljeskattemyndighetenes arbeidsmetode som har trekk av masseforvaltning eller fremstår som lettvinnt og praktisk. Det vises til det som er sagt i innledningen.

7 Forslaget kapittel 12 og 13 – Endring uten klage og klage

7.1 Innledning

Det viktigste for Norsk olje og gass er å understreke nødvendigheten av en tilstrekkelig kontradiktorisk prosess som sikrer de særskattepliktiges grunnleggende rettigheter. I Uttalelsen er det gitt mange forslag til hvordan dette kan oppnås i endrings- og klagesaker. Oljeskattekontoret og de særskattepliktige bør likestilles overfor nemndene slik at prosessen blir balansert og kontradiktorisk.

I Uttalelsen tas det til orde for at særskattepliktige bør ha møterett for nemndene, på lik linje med Oljeskattekontoret. Da ville partene kunne stå på like fot. Det vises til Uttalelsen i sin helhet.

Et alternativ til dette er en ren skriftlig prosess, hvor hverken Oljeskattekontoret eller de særskattepliktige møter for nemndene for å forklare seg. I en skriftlig prosess ser Norsk olje og gass for seg at nemnda stiller skriftlige spørsmål til den aktuelle særskattepliktige og Oljeskattekontoret som besvares i skrifs form.

Nedenfor gjennomgås enkelte forhold hvor Norsk olje og gass mener at det er spesielt viktig å få til en faktisk rettsutvikling mot en mer balansert og kontradiktorisk endrings- og klageprosess.

7.2 Innsynsrett

En fundamental rettssikkerhetsgaranti er at skattyter har innsyn i sin egen sak. Forslaget bygger i stor grad på videreføring og kodifisering av gjeldende rett.² Norsk olje og gass mener dette er bra; de formelle reglene og retningslinjene om innsynsrett er gode og synes i utgangspunktet å fungere tilfredsstillende.

Imidlertid melder våre medlemsbedrifter om manglende innsyn i Oljeskattekontorets saksbehandling, herunder den dialogen kontoret har med sine nemnder. Per i dag verserer det flere saker hvor særskattepliktige selskaper har funnet det nødvendig å anmode om innsyn, herunder å påklage og endog til bringe avslag på begjæring om innsyn inn for domstolene. I et tilfelle hvor Oljeskattekontoret ble pålagt å utlevere referater fra Klagenemndas møter avdekket innsynet at et betydelig antall representanter fra Oljeskattekontoret hadde møtt for nemnda. Ingen representanter fra de særskattepliktige fikk møte for nemnda/var tilstede. Norsk olje og gass påpeker at det er denne praksisen man reelt sett sementerer når man henviser til «praktiske arbeidsprosesser» som begrunnelse for å avskjære innsynsretten for særskattepliktige, jf. pkt. 4.1 overfor.

Faktisk og reell åpenhet omkring prosessen vil gi økt rettssikkerhet og etablere en høyere grad av tillit til at oljeskattemyndighetene forvalter regelverket i samsvar med grunnleggende rettssikkerhetsprinsipper.

På denne bakgrunn viser Norsk olje og gass til de forslag som er fremmet i Uttalelsen da flere av disse vil avhjelpe den mangel på innsyn og kontradiksjon som til dels preger dagens praksis.

Det bør også vurderes et ytterligere rettssikkerhetsvern for særskattepliktige. Norsk olje og gass foreslår at det opprettes et uavhengig rettssikkerhetsråd bestående av 1-3 jurister som er høyt kvalifiserte innen prosess- og forvaltningsrett. Dette rådet bør kunne vurdere

² Det vises blant annet til ligningsloven § 3-13, Skattedirektoratets retningslinjer om saksbehandlingen (SKD11/11), samt Skattedirektoratets uttalelse til etaten om innsynsrett inntatt i Utv. 2003 s. 1198.

oljeskattemyndighetenes saksbehandling utfra normer og regler for god forvaltningsskikk, spesielt med tanke på kontradiksjon, og avsi korte kjennelser om hvorvidt de særskattepliktiges grunnleggende rettigheter i tilstrekkelig grad er ivaretatt. Dersom konklusjonen munner ut i at rettighetene ikke er ivaretatt, bør det underliggende vedtaket uten videre anses ugyldig, uavhengig av om feilen har virket inn på resultatet. Alternativt foreslår Norsk olje og gass at Sivilombudsmannen utfører denne funksjonen. Dette vil klart endre eller utvide Sivilombudsmannens virkeområde.

7.3 Spesifisert regelverk for endringsprosessen

Norsk olje og gass mener det er nødvendig med et spesifisert og konkret regelverk for saksbehandlingen og prosessen i endrings- og klagesaker, endringer uten klage og klagebehandlingen. Dette er også påpekt i Uttalelsen hvor det er fremmet konkrete forslag. Selv om det i dag finnes enkelte prinsipielle bestemmelser om saksbehandlingsprosedyrene i lovs form, og det er gitt meldinger om hvordan saksbehandlingen skal være, jf SKD 11/11, mener Norsk olje og gass at disse detaljerte reglene må kodifiseres ytterligere og direkte gjøres til forskriftsbestemmelser.

7.4 Konkrete krav til saksbehandlingen

Oljeskattemyndighetene fører en inngående kontroll av hver enkelt særskattepliktig. Dette innebærer ofte at de særskattepliktige til en hver tid har et stort antall åpne saker langt tilbake i tid. Norsk olje og gass er kjent med at det eksisterer åpne saker tilbake til inntektsåret 1994. Sakene kan dreie seg om meget store beløp. Gitt en forutsetning om at oljeskattemyndighetene kan fortsette sin saksbehandlingsform slik som i dag, vil følgende minimumskrav måtte stilles og innarbeides i forskrift eller lovtekst, i tillegg til det som er nevnt i Uttalelsen:

- En årlig oppdatering av status, fremdrift og forventet vedtakstidspunkt i åpne saker for den enkelte særskattepliktige.
- Saker man ikke arbeider aktivt med må henlegges. Vedtak om henleggelse skal sendes den særskattepliktige med rettsvirkning lik den som foreslås for endringsvedtak.
- Det er et stort behov for å kunne legge saker bak seg. Saker hvor vedtak ikke er fattet i løpet av 5 år etter utgangen av inntektsåret, forutsatt at skattyter ikke opptrer forsettlig eller grovt uaktsomt, foreldes og anses automatisk henlagt. Melding om henleggelse vil da ikke være nødvendig.
- Oljeskattekontorets etablerte praksis med å sende såkalte «julebrev» som fristavbrytende varsel må endres. Slike varsel sendes normalt like etter at ordinær ligning er avsluttet eller rett før den gjeldende 2-årsfristen løper ut. Varslene er ofte kort formulert hvor det opplyses at Oljeskattekontoret vurderer å se på en bestemt post eller transaksjon, som oftest uten noen begrunnelse. Dersom det innføres en generell endringsfrist på 5 år, må kravene til varselets innhold skjerpes betydelig.
- Dersom det innføres en 5 års endringsfrist, og Oljeskattekontoret vurderer å ta opp saken senere enn 2 år etter inntektsårets utløp, må enhver vurdering starte med om saken skal tas opp. Det bør foreligge svært sterke grunner for å ta opp saker som er eldre enn 2 år. For særskattepliktige kan en ikke se hen til beløpets absolutte størrelse som argument for å ta opp saken.
- For alle skattytere er forutberegnelighet og mulighet til å legge sakene bak seg viktig. Det gjelder særlig særskattepliktige som gjennomgående underlegges en svært tett

oppfølging og kontroll og normalt har et stort antall åpne saker til enhver tid. På grunn av marginalsattesatsen på 78% har åpne og uavklarte skattesaker betydelig innvirkning på finansregnskapet og avsetninger for særskattepliktige skattytere.

- Etter Norsk olje og gass' oppfatning er passivitetsstandarder ikke tilstrekkelig og legger for mye ansvar på skattyter for å sørge for fremdrift i saken. Dersom oljeskattemyndighetene ikke innen rimelig tid har ressurser til å følge opp saker de tar opp, må de ha en lov-/forskriftspålagt plikt til å henlegge saken.

Oppsummert mener Norsk olje og gass at Forslaget ikke går langt nok i å pålegge oljeskattemyndighetene en aktivitetsplikt som sørger for at sakene drives frem og avsluttes.

7.5 Hemmelige sammenligningsgrunnlag ("secret comparables")

Hovedprinsippet i norsk rett er at borgeren skal ha mulighet til å imøtegå anklager mot seg. Det betyr at en prosess ikke kan innledes uten at vedkommende har hatt full mulighet til å gjøre seg kjent med grunnlaget for anklagene. Unntak fra dette må ha klar lovhjemmel.

Oljeskattemyndighetene forankrer gjerne bruken av hemmelige sammenligningsgrunnlag i OECDs retningslinjer for internprising og andre OECD publikasjoner som omhandler bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag. OECDs retningslinjer gjelder pricing av transaksjoner mellom nærstående selskaper i ulike land. Oljeskattemyndighetene benytter disse retningslinjene også til å anføre hemmelige sammenligningsgrunnlag som basis for å flytte kostnader fra 78%-skattegrunnlaget i Norge til 27%-grunnlaget i Norge; motsatt for inntekter. Det er klart at OECDs retningslinjer og anbefalinger om saksbehandlingen ikke kan være hjemmelsgrunnlag i slike tilfeller. Våre medlemsbedrifter opplever også at OECDs egne uttalelser om å utvise varsomhet ved bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag ikke tillegges tilbørlig vekt.

Agip-dommen, inntatt i Rt. 2000 s 1265, blir anført som grunnlag for bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag. Dette var et tema for byretten og dommeren kritiserte manglende mulighet for kontradiksjon i slike tilfeller:

«Først og fremst representerer (...) [bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag] et rettssikkerhetsproblem. Skattyter vil få store vansker med å kontrollere om vedtaket er basert på riktig faktum. Det kontradiktoriske prinsipp er grunnleggende i norsk rett.»

Etter hva vi forstår, fikk skattyter i Agip-saken innsyn i de hemmelige sammenligningsgrunnlagene. Det forhold at hemmelige sammenligningsgrunnlag ikke ble adressert av lagmannsretten og Høyesterett kan derfor ikke tillegges vekt. En kan uansett ikke slutte seg til at lagmannsretten eller Høyesterett var uenig med byretten på dette punkt.

Uten klar lovhjemmel kan man ikke frata skattyter innsynsrett og kontradiksjonsmuligheter med utgangspunkt i (ikke-bindende) uttalelser fra OECD. For at kontradiksjonsprinsippet skal ivaretas må skattyter gjøres kjent med relevante opplysninger som blir vektlagt under behandlingen av vedkommendes ligning og få anledning til å imøtegå de aktuelle opplysningene. Dersom skattyter ikke kan gjøres kjent med visse opplysninger på grunn av ligningsmyndighetenes taushetsplikt må konsekvensen være at ligningsmyndighetene heller ikke kan benytte opplysningene som grunnlag for å fravike skattyters selvangivelse. Dette gjelder i enda sterkere grad i saker hvor tilleggs-skatt ilegges.

Norsk olje og gass mener også at forholdet mellom myndighetenes taushetsplikt og innsynsretten bør lovreguleres ved innføring av ny skatteforvaltningslov. I en slik lovregulering må innsynsretten gå foran taushetsplikten.

7.6 Frister for endring uten klage

Norsk olje og gass observerer at Forslaget innstiller på en generell frist på fem år for endring uten klage. Det skilles ikke mellom de lojale skattytere og de illojale slik som etter gjeldende rett. Norsk olje og gass mener at dagens ordning hvor de skattytere som lojalt har gitt fullstendige og korrekte opplysninger «belønnes» må videreføres. De hensyn Forslaget viser til for å innføre en generell 5-årsfrist, gjelder ikke særskattepliktige på grunn av den kontinuerlige kontrollen de er underlagt.

Norsk olje og gass merker seg at begrepet «riktig skatt» benyttes som begrunnelse for en rekke forhold i Forslaget. Norsk olje og gass mener at det riktige – i alle fall for særskattepliktige – er å benytte begrepet «riktig skatt til rett tid». En utvidelse av dagens 2-årsfrist er et skritt i motsatt retning.

Det foreslås en 10-års endringsadgang ved skjerpet tilleggsskatt eller tiltale. Norsk olje og gass er bekymret for oljeskattemyndighetenes praksis knyttet til en slik regel. En frykter at reglene for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt vil bli tøyd og at forhold vil bli anmeldt etter reglene i ny straffelov av 2005 §§ 378 til 381 i tilfeller hvor det ikke er tilstrekkelig grunnlag for det. Dersom forslaget gjennomføres må det vurderes om det er behov for en avklaring knyttet til bevisførselsregler slik at ligningsfastsettelsen ikke kan baseres på antagelser eller skjønn uten tilstrekkelig forankring i faktum og uten mulighet for effektiv kontradiksjon.

7.7 Begrunnelse

I Forslaget § 5-8 er det regler om begrunnelse og krav til begrunnelsens innhold. Reglene om begrunnelsens innhold er generelle og sier ikke mer enn at det skal vises til regler og faktiske forhold som vedtaket bygger på.

Basert på erfaringer bør det inntas i loven at alle påstander og anførsler – fra begge parter – skal angis i vedtaket med en begrunnelse til hver anførsel og påstand som tilpasses anførselens og påstandens art og viktighet. Dersom påstanden anses som ikke relevant eller med liten vekt skal dette fremgå av vedtaket. Dersom anførsler eller påstander ikke er vurdert, må det føre til at vedtaket anses ugyldig. Det vises også til Uttalelsen.

7.8 Skifte av saksbehandler

I SKD11/11 pkt 6 fremgår det at det skal foreligge rutiner for skifte av saksbehandler på ethvert trinn i saken. Videre fremgår det at skattekontoret må organisere arbeidet slik at disse retningslinjene ivaretas. Det påpekes også at selv om inhabilitet vanskelig kan tenkes som følge av at en saksbehandler behandler saken på ulike trinn, kan det ikke utelukkes. I meldingen fremheves imidlertid hensynet til kvalitet og troverdighet som viktige faktorer bak at det etterstrebtes nye saksbehandlere på ulike trinn i prosessen.

Oljeskattekontoret har tidligere opplyst at kontorets arbeidsform er at alle saker behandles i «team». Det er da ikke naturlig å si at én saksbehandler følger saken, selv om det kanskje er denne som fører vedtaket i pennen. Videre oppfatter Norsk olje og gass Oljeskattekontoret slik at også kontorets ledelse kvalitetssikrer alle saker før de sendes videre til nemndsbehandling.

Etter Norsk olje og gass sin oppfatning er dette uheldig og i strid med de hensyn og begrunnelser som er gitt i SKD11/11. Vårt prinsipale syn er det som fremkommer av SKD11/11 og Uttalelsen.

Norsk olje og gass viser til Uttalelsen hvor det foreslås et uavhengig sekretariat. Problemene med skifte av saksbehandler og mulig inhabilitet ved kontorets ledelse vil med dette reduseres.

7.9 Utsatt betaling av skattekrav til rettskraftig avgjørelse foreligger

Internasjonalt er det vanlig at skattekrav kreves betalt først på det tidspunktet hvor endelig skatt er fastsatt etter at administrativ og rettslig overprøving er uttømt; gjerne i kombinasjon med at det beregnes renter til statens fordel.

Norge står her i en særstilling ved at skattekrav kreves innbetalt fra det tidspunktet hvor skatten er fastsatt, uavhengig av om fastsettingen er rettskraftig eller ei. Betaling av skattekrav som bunner i ikke-rettskraftige avgjørelser har uheldige konsekvenser. Det kan i ytterste konsekvenslede til konkurs som ellers ville ha blitt unngått. For særskattepliktige har dette også andre uheldige sider ved at beløpene ofte er betydelige og at sakene forblir uavklarte i svært mange år.

Norsk olje og gass foreslår derfor at betaling av ikke-rettskraftige skattekrav gis oppsettende virkning på samme måte som Forslaget legger til rette for ved betaling av tilleggsskatt, men at skattytere som ønsker å foreta en innbetaling for å slippe renteberegning har anledning til det.

8 Forslaget kapittel 14 – Administrative reaksjoner

8.1 Tvangsmulkt

Det foreslås ileggelse av tvangsmulkt ved for sen innlevering eller ved feil ved innleveringen av kontrollopplysninger. Forslaget framstår både som unødig og uproporsjonalt, og vil lett kunne føre til at skattyter og myndigheter må bruke tid på et administrativt element fremfor å benytte tiden til rådighet til å fastsette riktig skatt. De fristene som foreslås er korte og framstår som urimelige. Det bør som minimum innføres en minste svartid før mulkt begynner å løpe, for eksempel fire eller fem uker. Det kan også reises spørsmål om kriteriene for når mulkt kan legges er klare nok.

Norsk olje og gass mener at allerede eksisterende sanksjoner som skjønnsligning og tilleggsskatt må være tilstrekkelig.

8.2 Tilleggsskatt

Forslaget innstiller på en "objektiv modell med unnskyldningsgrunner." Det betyr i praksis at ved opplysningssvikt presumeres skattyter å ha utvist skyld, med mindre det kan dokumenteres at det foreligger unnskyldelige forhold (culpa med omvendt bevisbyrde). For særskattepliktige er det imidlertid særlig grunn til å fremheve betenkelighetene med modellen som nå foreslås innført som en generell ordning.

For særskattepliktige selskaper med en marginalsattesats på 78% vil ileggelse av 20% tilleggsskatt innebære at summen av skatt og tilleggsskatt utgjør 93,6%. For vanlige selskaper vil samlet skatt til sammenligning utgjøre 32,4%.

Etter uskyldspresumsjonen skal enhver anses uskyldig inntil det motsatte er bevist, jf. EMK art. 6 (2).³ Ettersom beskatningen er så høy innen petroleumssektoren, vil selv ileggelse av tilleggsskatt med lavere satser kunne medføre en samlet skattebelastning tett på eller over 100% (inkludert renter). Det medfører at den objektive modell med unnskyldningsgrunner som nå foreslås, etter omstendighetene vil kunne være uforholdsmessig og dermed i strid med EMK for særskattepliktige. Oljeskattemyndighetene vil i disse tilfellene ha plikt etter EMK til å avklare om det foreligger skyld.

Norsk olje og gass viser til EMDs dom NKM v. Hungary, Application no 66529/11. I denne saken ble 98% marginalsatt ansett som en krenkelse av EMK første tilleggsprotokoll art. 1 («excessive burden»), selv om gjennomsnittlig skattesats det aktuelle inntektsåret bare var på 52%. EMD fant at det ikke var forholdsmessighet mellom skattebelastningen og myndighetenes mål/interesser. Ileggelse av 20% tilleggsskatt på særskattepliktig inntekt basert på en objektiv modell med unnskyldningsgrunner fremstår således som en krenkelse av EMK.

8.3 Skjerpet tilleggsskatt

Departementet foreslår satser for skjerpet tilleggsskatt som innebærer samlet tilleggsskatt på henholdsvis 40% og 60% av skattefordelen.

For særskattepliktige med en marginalsattesats på 78% vil ileggelse av 40% tilleggsskatt innebære at summen av skatt og tilleggsskatt utgjør 109,2%. Ved 60% tilleggsskatt utgjør samlet skatt og tilleggsskatt 124,8%. Til sammenligning vil samlet skatt og tilleggsskatt for alminnelige skattyter utgjøre henholdsvis 37,8% og 43,2%. Norsk olje og gass ser at den unndratte fordelen øker med økt skattesats. Imidlertid vil en samlet skatt som overstiger 100% ha karakter av beslag eller konfiskasjon, noe som reiser særlige rettssikkerhetsmessige problemer. Norsk olje og gass foreslår derfor at det uansett settes et øvre tak slik at samlet skatt og tilleggsskatt (inkludert renter) ikke kan overstige 100%.

8.4 Plikt til å ilegge tilleggsskatt

Ileggelse av tilleggsskatt medfører at skattyter ikke kan ilegges straff pga. forbudet mot dobbel straffeforfølgning, jf. EMK tilleggsprotokoll 7 art. 4. Departementet foreslår at det (fortsatt) ikke skal gjelde et opportunitetsprinsipp ved ileggelse av tilleggsskatt. Norsk olje og gass viser til at forholdet bør lovreguleres slik at skattemyndighetene har mulighet til å avstå fra å ilegge tilleggsskatt.

Etter gjeldende praksis er det gjerne slik at en tilleggsskattesak går uavhengig av det underliggende materielle skattespørsmålet. Denne dualiteten overføres også til en etterfølgende domstolsbehandling. Denne praksisen skaper store utfordringer med hensyn til hvilke bevis som kan fremlegges i de to sakene. Det vises her til det som sies nedenfor om søksmål. Norsk olje og gass mener derfor at vedtak om tilleggsskatt må fattes sammen og samtidig med vedtak om det underliggende materielle forholdet.

8.5 Effektivering

At tilleggsskatt ikke skal effektueres før rettskraftig avgjørelse foreligger, mener Norsk olje og gass utvilsomt er riktig. Noe annet er i strid med alminnelige strafferettslige prinsipper og EMK.

³ Menneskerettighetsdomstolen har imidlertid godtatt slike presumsjonsregler på nærmere vilkår. Presumsjonen må være avbeviselig, ordningen må ivareta viktige samfunnsinteresser, og det må være forholdsmessighet mellom statens interesser og hensynet til den private, jf. Janosevic EMD-1997-34619 og Västerberga Taxi Aktiebolag EMD-1997-36985.

9 Forslaget kapittel 15 – Søksmål

Det objektive målet for oljeskattemyndighetene og de særskattepliktige er å fastsette riktig skatt i rett tid. Det kan riktignok være uenighet om hva som er riktig skatt mellom partene og hvilket faktum som skal legges til grunn, men det er neppe noen uenighet om det objektive målet.

I en rettsprosess er ikke lenger det objektive målet nødvendigvis å fastsette riktig skatt, men å vinne saken. Slik Norsk olje og gass oppfatter dette, gir det visse rettssikkerhetsmessige utfordringer og byr på tilsvarende betenkeligheter.

For det første eksisterer det en streng ulovfestet regel om å avskjære bevis som fremlegges av skattyter dersom dette ikke tidligere har vært fremlagt i ligningsprosessen. Denne praksisen er strengere enn i våre naboland.

Våre medlemsbedrifter opplever at det i praksis er vanskelig å vite hva som skal til av dokumentasjon for å få gjennomslag ved håndteringen av ligningen og i klageprosessen. Det vises til det som er nevnt under pkt. 8 over. Når dokumenter til den særskattepliktiges egen fordel fremskaffes under en eventuell senere domstolsbehandling, er dokumentasjonen gjerne ikke holdt tilbake av spekulative grunner.

Oljeskattemyndighetene har en målsetting om å oppnå riktig ligning, men de strenge avskjæringsreglene medfører at domstolene vil måtte bygge på et faktum partene vet er ufullstendig eller direkte galt. Det svekker tillitten og lojaliteten til systemet og er i strid med den grunnleggende målsetting for lignings- og klagebehandlingen.

Å avskjære opplysninger og fremtvinge en uriktig ligning er en uforholdsmessig sanksjon. Problemet har blitt mer synlig etter at Høyesterett har fastslått at avskjæring ikke skal skje i forhold til tilleggsskatt. Domstolene vil dermed måtte tilkjenne at det er bevist et annet faktum enn det som legges til grunn for den ordinære beskatning.

Som eksempel vises det til Oslo tingretts dom om konsernbelastninger avsagt 30. juni 2014. Her ble en rekke forhold ansett bevist i retten gjennom blant annet vitneførsel. Vitneførselen ble imidlertid avvist da denne ikke forelå på klagekjennelsesstadiet.

I praksis vet vi at Oljeskattekontoret varsler at de vurderer å foreslå ligningsendringer på et stadium hvor en ser at det kan være en problemstilling å gripe fatt i. Erfaringer viser også at saken utvikler seg underveis i den administrative klagebehandlingen hvoretter endelig klagekjennelse kan fattes med basis i et helt annet faktum og gjerne også på et annet rettsgrunnlag enn det som var ble lagt til grunn på tidligere stadier i saksbehandlingen. Den samme faktumutviklingen ser de særskattepliktige også i den rettslige overprøvingen, hvor faktumsforståelsen og/eller den anførte jussen kan endre seg helt frem til og med behandling i Høyesterett.

Det er også en stor bekymring at domstolenes prøvelsesrett knyttet til myndighetenes skjønnsutøvelse er tilnærmet ikke-eksisterende. I realiteten trenger oljeskattemyndighetene kun å påvise én feil for å etablere skjønnsadgang. Så snart dette er på det rene, har oljeskattemyndighetene anledning til å ta opp alle sider ved f. eks en pris eller en avtale. Erfaringen viser at denne ene feilen benyttes til å rette andre forhold oljeskattemyndighetene mener er feil, som enkeltvis (og kanskje også samlet), ikke ville ha gitt grunnlag for skjønnsadgang. Slike nye angrepsvinkler kommer gjerne sent i overprøvingsprosessen og skattyter vil i praksis være avskåret fra å imøtegå anførselene. Sakene kan også helt forandre karakter, slik at det som opprinnelig var en prisingssak blir et spørsmål om gjennomskjæring. I

praksis har en sett at dette har skjedd etter at utkast til vedtak er kommentert av den særskattepliktige, uten at denne har fått en reell mulighet til å imøtegå påstandene og anførslene.

En nevner også bruken av «hemmelige sammenligningsgrunnlag» som særlig problematisk. Når oljeskattemyndighetene benytter slike, vil det effektivt hindre en reell domstolskontroll av oljeskattemyndighetenes vedtak (jf pkt 7 e ovenfor).

Dette leder til en skjevfordeling av prosessuelle rettigheter og risiki hvor den særskattepliktige er den skadelidende part. Norsk olje og gass mener at dette er i direkte strid med hensynet til kontradiksjon og edisjon.

Norsk olje og gass mener at det i ny skatteforvaltningslov må innarbeides bestemmelser som retter opp denne prosessuelle skjevheten og som sikrer de særskattepliktige en reell overprøvingsrett. Særlig må man etablere sikkerhetsnett som gjør at de særskattepliktige har anledning til å imøtegå nye faktiske og rettslige anførsler fra oljeskattemyndighetene eller dens prosessfullmektig. Det vises blant annet til Uttalelsen.

10 Avsluttende merknader

Ligningen av særskattepliktige bærer i stor grad preg av å være «provenyforvaltning» hvor staten tar inn 78 % av verdiskapningen, herunder grunnrenten, mens selskapene kun sitter igjen med 22 %. Hensynet til en grundig og effektiv ligningskontroll vil naturlig nok være et tungtveiende moment i denne sammenhengen, men dette stiller tilsvarende krav til at de særskattepliktiges rettssikkerhet ivaretas på en betryggende måte. Departementets mål om et enklere og lettere tilgjengelig regelverk må ikke fortrenge det sistnevnte hensynet. Norsk olje og gass vil igjen vise til vår Uttalelse om ny nemndsstruktur på petroleumsskatteområdet og møter gjerne med Finansdepartementet for å utdype våre forslag i denne samt merknadene til ny skatteforvaltningslov ytterligere.

Med vennlig hilsen
Norsk olje og gass



Knut Thorvaldsen
Fungerende adm. direktør