

17 06 2003

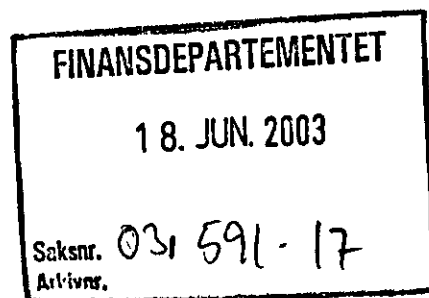
2003/784 EM

17 03 2003

03/591 SL heg/KR

Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep  
0030 OSLO

Skattelovavdelingen



### Høringsuttalelse – NOU 2003:7 Tilleggsskatt mm

Det vises til Deres brev av 17 mars d å vedlagt tilleggsskattelovutvalgets innstilling NOU 2003 7 Fristen for å avgjøre høringsuttalelse er 17 juni 2003

Høyesterett har avgjort at tilleggsskatt er å anse som straff med de rettigheter det innebærer for skattyteren. NHO mener at det prinsipielt sett mest korrekte vil være å behandle tilleggsskatt deretter. Det vil si å innføre et ensporet system hvor tilleggsskatt bare kan legges som straff etter straffeprosessuelle regler. Dersom det ikke er flertall for dette, må skattyternes rettigheter sikres fullt ut innenfor et fortsatt tosporet system, hvor skattyter enten kan legges tilleggsskatt som en administrativ sanksjon eller bot som en straffesanksjon. Krav til skyld og bevis må være slik at det ikke er en lavere terskel for å legge tilleggsskatt enn for annen straff.

Etter NHOs oppfatning har tilleggsskattelovutvalget lagt for stor vekt på hensynet til masseforvaltning og enkelhet på bekostning av skattyternes rettigheter og et system som oppfattes som rettferdig. På flere punkter foreslås det skjerpelser i forhold til dagens regler. Vi mener konsekvensene av Høyesteretts plenumsavgjørelser må være at skattyternes rettigheter styrkes, ikke svekkes.

I det følgende kommenteres de punkter hvor NHO er uenig i utvalgets forslag. For øvrig slutter vi oss i all hovedsak til flertallets forslag der ikke annet er kommentert, forutsatt opprettholdelse av et tosporet system.

#### 1. Valg av modell – skyldkrav og bevisregler

Høyesterett har ved flere plenumsavgjørelser avgjort at tilleggsskatt er straff i relasjon til de rettigheter norske skattytere har i henhold til Den europeiske Menneskerettighetskonvensjonen (EMK). NHO mener derfor at det prinsipielt sett vil være mest korrekt å behandle tilleggsskatt som straff i alle relasjoner. Det vil si at tilleggsskatt bør idømmes etter de samme regler og prosedyrer som andre straffesanksjoner.

Den danske modellen som et mindretall i utvalget anbefaler, vil være i samsvar med et slikt synspunkt. I Danmark har man ikke noe administrativt sanksjonssystem. De overtredelser som sanksjoneres, er straffbare handlinger etter nasjonal rett og sanksjonen er straff. Dette betegnes som et ensporet system i motsetning til et tosporet system som det norske, med enten administrativ tilleggsatt eller straff. Mindretallet foreslår et system etter hovedtrekkene i det danske systemet. Skyldkravet vil være grov uaktsomhet eller forsett, med de samme beviskrav som de alminnelige beviskravene i strafferetten. NHO støtter dette forslaget.

Mindretallets forslag går videre ut på at foreleggskompetansen legges til fylkesskattekontoret, begrenset til de saker hvor den skatt som er eller kunne vært unndratt utgjør maksimalt kr 100 000, uavhengig av skyldgrad. I det danske systemet vil det ved tilsvarende administrativ tilleggelse av forelegg ikke være noen offentlighet og ingen anmerkning i straffe- eller bøtere registeret. Overfor juridiske personer gjelder det dessuten ingen begrensning i adgangen til å ilegge forelegg. NHO vil anbefale at det danske systemet følges både når det gjelder unntak fra offentlighet og registrering og mulighet for forelegg for juridiske personer.

Skyldkrav og bevisregler er av de mest sentrale punktene i forhold til skattyternes rettigheter. Dersom det ikke er politisk flertall for en dansk modell, er det viktig at skattyternes rettigheter også ivaretas innefor et tosporet system. Det er derfor NHOs klare oppfatning at uskyldspresumsjonen må gjelde også innenfor et administrativt sanksjonssystem. Uskyldspresumsjonen innebærer at tiltalte er uskyldig inntil det motsatte er bevist, at det er myndighetene som har bevisbyrden, og at enhver tvil skal komme tiltalte til gode. I Sverige foreslås det derfor strengere beviskrav for at de nasjonale reglene skal bli i samsvar med EMK. Det er ingen grunn til at vi i Norge ikke skal ha like strenge beviskrav som det som foreslås i Sverige, og NHO foreslår at slike krav innføres.

Tilleggsattelovutvalget foreslår at det fortsatt skal være et krav om skyld ved at skattyter må ha utvist uaktsomhet. Det foreslås imidlertid at det fortsatt skal være skattyter som skal sannsynliggjøre sin uskyld, at han ikke har vært uaktsom. Heller ikke her er det noen grunn til at straffesiktede skattytere ikke skal ha de rettigheter som EMK gir dem. Bevisbyrden må etter NHOs oppfatning ligge hos myndighetene.

Utvalget legger for stor vekt på hensynet til masseforvaltning og enkelhet på bekostning av skattyternes rettigheter. NHO mener at det både må være et krav om bevis ut over rimelig tvil om at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og at bevisbyrden i forhold til skyldkravet må ligge hos ligningsmyndighetene.

## **2. Periodiseringsfeil**

Flertallet foreslår en skjerpelse av dagens regler ved at det skal anvendes en bruttometode – hvert år ses for seg – også ved automatisk reversible periodiseringsfeil. Periodiseringsfeil (tidfestingsfeil) er f.eks. å utgiftsføre en fradragsberettiget post for tidlig. En automatisk reversibel periodiseringsfeil er en feil som automatisk vil bli korrigert senere år, f.eks. for høye avskrivninger ett år som innebærer lavere avskrivninger senere år. Ved periodiseringsfeil av nevnte type foreslår flertallet en lavere tilleggsattssats på 10%.

NHO går i mot dette forslaget, og støtter mindretallets forslag om opprettholdelse av gjeldende regler. Ved automatisk reversible periodiseringsfeil gjelder det i dag en nettometode. Det hevdes at dette er en komplisert regel. NHO er ikke enig i at dette er spesielt komplisert, og viser til mindretallets merknad med begrunnelse og eksempler. Flertallets forslag til kunne gi svært urimelige utslag og er derfor ikke akseptabelt.

### 3. Særregel for oljeselskaper

NHO slutter seg til mindretallets forslag om en særlig begrensning i tilleggsskatten for oljeselskaper hvor særskatten innebærer at tilleggsskatten kan bli svært stor. Det heter på side 126 i innstillingen at forslaget går ut på at "den samlede tilleggsskatt" skal reduseres til 90% hvis inntektsposten også medfører særskatt. Av det som fremgår foran under samme avsnitt, legger vi til grunn at det er "den samlede skattebelastning" man mener. NHO støtter en slik skattebegrensningsregel for denne gruppen, og ber om at det også vurderes i forhold til kraftverksbeskatningen, slik mindretallet antyder.

### 4. Underskudd

Flertallet foreslår en skjerpelse også på dette punkt, ved at tilleggsskatten skal effektueres fullt ut det året vedtak om tilleggsskatt treffes. NHO støtter mindretallets forslag om at dagens praksis opprettholdes, det vil si at tilleggsskatten først effektueres når perioden for fremføring av underskudd opphører.

### 5. Bevissikring

Som en konsekvens av skattyters rett til å forholde seg taus fra det tidspunkt han er varslet om ileggelse av tilleggsskatt, foreslår utvalget en regel om bevissikring etter mønster av konkurranselovens § 6-2. Når ligningsmyndighetene finner grunn til å anta at vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt er tilstede (varsel behøver ikke å være avgitt), skal tingretten kunne beslutte at ligningsmyndighetene skal gis adgang til fast eiendom – herunder bolig -, inventar og annet løsøre for selv å søke etter bevis, uten at den som rammes skal gis adgang til å uttale seg eller bli informert før iverksettelsen.

I konkurransetilfellene dreier det seg om mistanke om ulovlig samarbeid mellom flere aktører. Når det gjelder mistanke om grunnlag for tilleggsskatt, vil det som hovedregel dreie seg om brudd på ligningsloven i forhold til opplysninger som en aktør selv har gitt eller unnlatt å gi til ligningsmyndighetene. Behovene for bevissikringsbestemmelser er derfor ulike innenfor disse områdene.

NHO går imot innføring av en slik bestemmelse om bevissikring i ligningsloven. Dagens regler om bokettersyn, som blant annet kan iverksettes uten forutgående varsel i visse tilfeller, samt påtalemyndighetenes adgang til ransaking og beslag, må være tilstrekkelige for å ivareta hensynet til bevissikring selv om ligningsmyndighetene nå må akseptere skattyters rett til å forholde seg taus.

Dersom en slik regel om bevissikring likevel skulle bli innført, er det viktig at rettssikkerheten ivaretas. Utvalget foreslår at det skal overlates til departementet å fastsette forskrifter med nærmere regler om gjennomføringen og behandlingen av beslaglagt materiale. Dersom saksbehandlingsreglene også forutsettes utformet etter mønster av konkurranselovens §6-2 og praktiseringen av denne, vil det bety innføring av til dels svært inngripende tvangsmidler, blant annet bevissikring i private hjem uten spesielle begrensninger. Etter NHOs oppfatning er dette så viktige regler at de i størst mulig grad bør tas direkte inn i loven.

Når det gjelder innholdet i reglene for saksbehandlingen, støtter NHO mindretallet i Konkurranselovutvalget (NOU 2003:12) som foreslår at den som er gjenstand for bevissikring, skal ha rett til kopi av alle dokumenter myndighetene sikrer seg. Dette er av hensyn til kontradiksjon og mulighet for en rask avklaring av saken. Retten til kopi av

beslaglagte dokumenter må også gjelde i forhold til en eventuell tilsvarende bestemmelse i ligningsloven

### **6. Fremleggelse av nye opplysninger for domstolene**

Utvalget foreslår at skattyters adgang til å fremlegge nye opplysninger for domstolene fortsatt skal være begrenset til tillegsskattesaken. NHO mener at det er en uheldig og upraktisk begrensning som vil kunne medføre uriktig avgjørelser. Dersom en opplysning er fremlagt og lagt til grunn av retten som en del av faktum, må opplysningen også legges til grunn for selve ligningen dersom den er relevant, ikke bare for tillegsskattespørsmålet.

### **7. Standardisert gebyr ved forsinket og unnlatt levering**

Ved forsinket og unnlatt levering av selvangivelse og andre skjemaer, foreslår utvalget innføring av standardiserte gebyrer. NHO er enig i dette forslaget, som også bør kunne gjennomføres innenfor et ensportet system.

### **8. Renter**

NHO slutter seg til utvalgets mindretall som foreslår en videreføring av dagens regel om at det kun skal ilegges renter når skattyter har opptrådt klanderverdig, det vil si når det ilegges tillegsskatt. Flertallet foreslår en skjerpelse ved at det skal ilegges tillegsskatt i alle endringssaker. For øvrig må renten under ingen omstendigheter settes høyere enn lånerenten.

### **9. Satser og bøtenivå**

Dagens satser for tillegsskatt foreslås opprettholdt med en alminnelig sats på 30% og maksimal sats på 60%. Det forelås en ny 10%-sats når opplysningene er rapportert av tredjemann, er lett kontrollerbare og ved automatisk reversibel periodiseringsfeil.

Flertallet foreslår ingen lovfesting av bøtenivået i straffetilfellene, men uttaler at de i prinsippet bør fastsettes etter samme prinsipp som tillegsskatt. Mindretallet ønsker å lovfeste bøtenivået.

I første spalte på side 157 i utvalgets innstilling fremgår følgende

*"På grunnlag av rettspraksis er det realistisk å legge til grunn som en presumsjon at en bot utmålt etter tradisjonelle kriterier beløpsmessig vil være langt mindre enn en tillegsskatt ilagt for det samme forhold."*

Utvalget foreslår med andre ord mindre strenge krav til skyld og bevis i skattyters disfavør enn etter straffeprosessuelle regler og EMK, mens det foreslår sanksjoner som er strengere enn tilsvarende ville vært etter det alminnelige straffesystemet. Etter NHOs oppfatning er dette helt uakseptabelt. Det er dessuten en utvikling helt motsatt av det som Høyesteretts plenumsavgjørelser gir uttrykk for. Skattyternes rettigheter skal styrkes, ikke svekkes.

Ved innføringen av ligningsloven i 1980 ble maksimal tillegsskattesats redusert fra 100% til 60%. De grovere tilfellene skulle i stedet straffesanksjoner. Det viser seg at 60% tillegsskatt fortsatt er et svært høyt nivå, som i visse tilfeller gir helt urimelige utslag, spesielt i kombinasjon med renter.

NHO mener derfor at maksimalsatsen for tilleggsskatt må reduseres, og at bøtenivået ikke må settes høyere enn det ville vært etter tradisjonelle kriterier

Vennlig hilsen  
NÆRINGSLIVETS HOVEDORGANISASJON  
Næringspolitisk område

Siri Bjerke  
Direktør