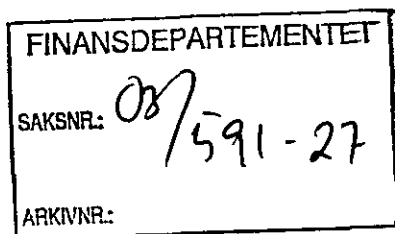


Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 OSLO

Skattelovavdelingen



Oslo, 24 06 2003
Vår ref BBU

HØRINGSSVAR – TILLEGGSSKATTUTVALGET

Vi viser til høringsbrev av 17 mars 2003 om tilleggsskattutvalgets utredning, NOU 2003 7. Vi har fått frist til å avgi høringsuttalelse til 25 juni. Vi ønsker å gi følgende kommentarer.

Fortsatt tosporet sanksjonssystem

Flertallet i utvalget foreslår at dagens system med at det både kan ilegges tilleggsskatt og straff for brudd på opplysningsplikten blir videreført. Et av medlemmene går imidlertid inn for et system lik det danske der det ikke ilegges tilleggsskatt, men kun bøter etter strafferettslige regler, bøter som i hovedsak beregnes etter de samme prinsipper som tilleggsskatten. I likhet med flertallet i utvalget ser vi betenkeligheter med å reagere på brudd på opplysningsplikten med strafferettslige sanksjoner, utover de helt spesielle og grove tilfellene. Vi er således skeptiske til å innføre den danske modellen i Norge. Forholdet til EMK utvikler seg imidlertid stadig og vi ser selvfølgelig ikke bort fra at dette er et standpunkt som må revurderes. I forhold til EMK vil et system der det bare reageres med straff gi klarere linjer der det er ulikheter i reglene ved ligningsfastsettelsen og tilleggsskatten, bl.a. beviskravene, selvinkrimineringsforbudet og adgangen til å komme med nye opplysninger i retten. Vi mener likevel at brudd på opplysningsplikten bør sanksjoneres, selv om det ikke foreligger forsett eller grov uaktsomhet. Vi er også redd en utvikling der feil som følge av feilføringer og misforståelser som tidligere ville blitt sanksjonert med ordinær tilleggsskatt vil bli klassifisert som grovt uaktsomme og anmeldt og straffesanksjonert.

På den annen side ser vi mindretallets innvendinger om at det fort vil være de enkle og oversiktlige sakene som forfølges med administrative sanksjoner, mens de mer alvorlige lovbruddene ikke vil bli oppdaget. Vi tror imidlertid ikke at en nedsanksjonering av opplysningssvikt ved uaktsomhet nødvendigvis vil medføre at det frigjøres ressurser til kontroll av mer alvorlig skatteunndragelse.

Generelt om vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt

I et system som i stor grad fortsatt bygger på selvangivelsesprinsippet og skattyters opplysningsplikt er det behov for regler om sanksjoner i tilfeller hvor skattyter ikke gir de opplysninger han er pliktig til. Det er imidlertid viktig at sanksjonssystemet utformes på en slik måte at reaksjonen står i samsvar med den feilen som er begått. Sanksjonene må oppfattes som rimelige.

En hovedinnvending mot dagens regler og praktiseringen av reglene er nettopp at tilleggsskatten i mange tilfeller kan føles urimelig og vilkårlig for den som rammes. Det skal ofte lite til før et forhold klassifiseres for tilleggsskatt. Dessuten kan tilleggsskatten fort utgjøre svært høye beløp. Når Riksrevisjonen kritiserer ligningsetaten for ikke å anvende tilleggsskatt i stor nok grad antar vi dette i mange tilfeller henger sammen med en erkjennelse fra ligningsmyndighetene om at ileggelse av tilleggsskatt i den konkrete saken man behandler kan virke urimelig.

Dagens regler oppleves særlig problematisk i tilfeller der en ellers fullt lojal skattyter nærmest uforvarende kommer i en situasjon som kvalifiserer for tilleggsskatt. Ligningslovens bestemmelser åpner bare sjelden for unntak fra eller nedsettelse av tilleggsskatt i slike tilfeller. Det er tvilsomt om man mente å innføre regler som skulle praktiseres tilnærmet på objektivt grunnlag da reglene ble innført ved behandlingen av Ot prp nr 29 (1979-80), se for eksempel saksordfører Anne-Olaug Ingeborgrud i sin særkommentar til ligningsloven § 10-3 bokstav b.

"Selv om det foreligger faktiske feil i en skattyters opplysninger om inntekt og formue, skal ikke tilleggsskatt ilignes automatisk. § 10-3 angir grunner for å unnlate å iligne tilleggsskatt. Komiteen har ved å stryke ordet "særlig" i pkt b villet vise at alle forhold som angår skattytere, må vurderes grundig. Også en hendelig forglemmelse er et unnskyldelig moment for en skattyter som vanligvis oppfyller sine forpliktelser"

Det er på det rene at reglene verken åpner for eller praktiseres på denne måten. Det er for eksempel helt vanlig at det ilegges tilleggsskatt ved enkle feilføringer i regnskapet. Dette gjelder selv om skattyter har beregnet skattekostnaden i regnskapet på riktig skattegrunnlag slik at det kan påvises at det kun dreier seg om feilføring eller hendelig uhell. Det er også helt vanlig at det ilegges tilleggsskatt når ligningsmyndighetene kommer til at en inntektspost skal flyttes fra en skattyter til en annen, selv om samlet skattbar inntekt ikke øker når man ser begge skattyterne under ett.

Inntektsforskyvning mellom konsernselskap

Når spørsmål om tilleggsskatt kommer opp som følge av feil i en transaksjon mellom konsernselskap, bør det presiseres at det kun er nettoskattetapet som skal være grunnlag for beregning av tilleggsskatt. Dersom de involverte selskapene er i samme skatteregime, vil det da ikke være aktuelt å ilegge tilleggsskatt fordi inntektsreduksjonen i det ene selskapet utlignes med en tilsvarende inntektsøkning i det andre selskapet. I konsernforhold med oljeselskap (78% skatt) og selskap i det ordinære landskatteregimet vil en slik presisering sikre at det kun ilegges tilleggsskatt på grunnlag av særskatten på 50% for selskapskapet.

Uaktsomhet som vilkår for å ilegge tilleggsskatt

Utsiktede feil vil forekomme og tilleggsskatten kan i slike tilfeller utgjøre svært høye beløp. Dette er et poeng tilleggsskattutvalget etter vår mening ikke har tatt tilstrekkelig hensyn til. Riktignok har utvalget gått inn for å erstatte dagens ordning der tilleggsskatt skal unnlates når det foreligger visse unnskydelige forhold, jf ligningsloven § 10-3, med et vilkår om at skattyter må ha opptrådt uaktsomt eller forsettelig for at tilleggsskatt skal kunne ilegges. Utvalget skriver at man med dette tilsikter at praksis blir noe lempeligere.

Vi er imidlertid redd denne intensjonen blir for uforpliktende. Vi er redd tilleggsskattreglene ikke vil bli praktisert særlig lempeligere ved at det innføres et krav om uaktsomhet enn etter dagens regler. I dag er det skattyter som i praksis må påvise unnskydelige forhold etter ligningsloven § 10-3. Utvalget foreslår at det er skattyter som må godtgjøre at han ikke har handlet uaktsomt. Vi er redd vilkåret om uaktsomhet vil bli praktisert på tilnærmet samme måte som dagens regler.

Det bør åpnes for unntak fra tilleggsskatt der det er på det rene at skattyter ikke har ment å unndra skatt. Tilleggsskatt er en sanksjon som bør forbeholdes de illojale tilfellene og tilfeller der skattyter virkelig er noe å bebreide.

Vi vil i denne sammenheng også påpeke uklarheten i hva som ligger i ligningslovens begrep "uriktige eller ufullstendige opplysninger", som jo er grunnvilkåret for at det skal kunne ilegges tilleggsskatt. Utvalget har ikke funnet det mulig å gi en mer presis beskrivelse av hva som ligger i begrepet, og har nøyd seg med å vise til lignings- og domspraksis. Når det er uklarhet med hensyn til om det i en konkret sak er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, bør tilleggsskattbestemmelsene praktiseres med varsomhet.

Vi er for øvrig enig med mindretallet i at det bør fremgå av lovteksten at skattyters opplysningsplikt må veies opp mot ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt og deres oppfordring til å innhente tilleggsopplysninger.

Lett kontrollerbare feil

Utvalget har foreslått en rekke forbedringer i dagens regelverk. For eksempel at det ikke skal ilegges tilleggsskatt på opplysninger som fremgår av lønnsoppgave eller andre grunnlagsdata for PSA-skattytere som ikke returnerer PSA-blanketten.

Når det gjelder skattytere som ikke faller inn under PSA-ordningen foreslår imidlertid utvalget at det fortsatt skal ilegges tilleggsskatt. Det samme gjelder andre poster som ligningsmyndighetene allerede sitter inne med. Riktignok foreslår utvalget at satsen for tilleggsskatt skal reduseres fra dagens 15 pst til 10 pst. Etter vår mening bør det ikke ilegges tilleggsskatt i slike tilfeller. Vi kan ikke forstå hvorfor man skal behandles annerledes om man faller inn under PSA-ordningen eller ikke. Opplysningssvikten og oppdagelsesrisikoen er den samme og ligningsmyndighetene rår over de samme grunnlagsdata. Grunnlagsdataene fremgår sågar i egen kolonne på saksbehandlerens skjerm bilde ved behandlingen av selvangivelsen. I slike tilfeller bør et mindre saksbehandlingsgebyr i hvert fall være tilstrekkelig.

Tidfestingsfeil

Flertallet i utvalget foreslår en forenkling av dagens praksis ved at tilleggsskatten beregnes med utgangspunkt i brutto skattebesparelse det første året, uten at man tar hensyn til at inntekten automatisk vil øke tilsvarende senere år. Tilleggsskatten skal imidlertid beregnes med en lavere sats (10 pst), foreslår utvalget. Dette vil i mange tilfeller være en vesentlig innskjerping i forhold til dagens praksis. Vi er ikke enig i at det bør skje en slik innskjerping. Tilleggsskatten kan i slike tilfeller bli uforholdsmessig høy i forhold til netto skattebesparelse. Det kan heller ikke dreie seg om så mange saker i løpet av et år at administrative hensyn skulle forsvare en slik innskjerping. Vi viser til mindretallets begrunnelse på dette punkt.

Underskuddsår

Vi kan ikke se at det er gode grunner som skulle tale for at tilleggsskatten skal effektueres fullt ut det år vedtak om tilleggsskatt treffes når skattyter har underskudd. Vi viser til mindretallets begrunnelse som vi slutter oss til.

Renter

Flertallet i utvalget foreslår en vesentlig innstramming i reglene om renteberegning ved at renter nå også skal beregnes selv om det ikke er ilagt tilleggsskatt. Også på dette punkt er vi enige med mindretallet som vil beholde dagens regler. I eldre endringssaker kan rentene utgjøre svært store beløp, ofte mye større enn selve tilleggsskatten. Når ligningsmyndighetene har kommet til at situasjonen eller skattyters forhold er av en slik art at det ikke skal legges tilleggsskatt, bør det ikke gis en slik "ekstrastraff" i form av renter. Mindretallets argumenter mot renteberegning i slike tilfeller er etter vårt syn overbevisende.

Satsen for tilleggsskatt

Utvalget foreslår i hovedsak å videreføre dagens satser for tilleggsskatt med unntak for den nye satsen på 10 pst for tidfestingsfeil og for poster som fremgår av lønnsoppgave eller annen kontrolloppgave m.v.

Etter vår mening kan dagens satser for tilleggsskatt oppleves som høye. Utvalget begrunner forslaget om å opprettholde dagens satser med at flere vil falle inn under unntaksbestemmelsen ved unnlatt levering av PSA-blanketten og at 10 pst satsen vil gjelde i mange tilfeller. Videre vil vilkåret om at skattyter skal ha opptrådt uaktsomt før det kan legges tilleggsskatt medføre at færre legges tilleggsskatt, skriver utvalget. Vi er redd innføring av et uaktsomhetskrav ikke vil medføre noen vesentlig lempeligere praktisering. På den bakgrunn mener vi man fortsatt bør vurdere en generell nedsettelse av satsene fra 60/30 pst til 40/20 pst.

Utvalget foreslår at den standardiserte tilleggsskatten for ikke levert selvangivelse erstattes med et gebyr. Det skal imidlertid i tillegg kunne fastsettes tilleggsskatt på inntektstillegg for unktige/ufullstendige opplysninger. Bare opplysninger som er innberettet som grunnlagsdata for PSA-skattytere skal være unntatt, forstår vi. Tilleggsskatt beregnes da normalt med høyeste sats, 60 pst. Dette innebærer at

næringsdrivende som skjønnslignet vil få betydelig høyere tilleggsskatt og gebyr etter utvalgets forslag enn etter dagens regler, der tilleggsskatten begrenses til 30 pst. Det kan være at dette ikke er urimelig, men en økning i tilleggsskatt fra 30 pst til 40 pst pluss gebyr er også en betydelig økning i sanksjonsnivå

Særskattepliktige selskaper

Petroleums- og vannkraftselskaper er underlagt en særbeskatning på hhv 50 % og 27 %. For petroleumsselskap vil tilleggsskatten kunne utgjøre over 100 % av inntekten. Departementet bør vurdere å innføre en form for begrensning i tilleggsskatten for selskap med høy marginalsatt. Vi viser til særmerknadene i pkt 11 2 9.3

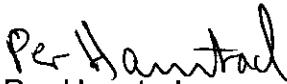
Ansvar for medhjelperes feil

Utvalget foreslår å lovfeste dagens praksis om at skattyter identifiseres med sin medhjelper slik at skattyter kan legges tilleggsskatt på grunnlag av medhjelperens uaktsomhet. Vi tror det er fornuftig å lovfeste dette prinsippet og kan heller ikke se noe alternativ til slik identifikasjon. Utvalget foreslår enkelte unntak ved at umyndige personer ikke skal identifiseres med sin verge. Videre skal skattyter ikke identifiseres med medhjelperens feil når denne har gått ut over sitt oppdrag eller for øvrig har handlet på en upåregnelig måte. Disse unntaksbestemmelsene synes fornuftige.

Gebyr ved forsinket levert selvangivelse.

Vi slutter oss til utvalgets vurderinger og forslag om at dagens forsinkelsesavgift erstattes med et standardisert gebyr som ikke er knyttet opp mot størrelsen på skattyters inntekt/formue.

Med vennlig hilsen
Den norske Revisorforening


Per Hanstad
Administrerende direktør


Harald Brandsås
Fagdirektør