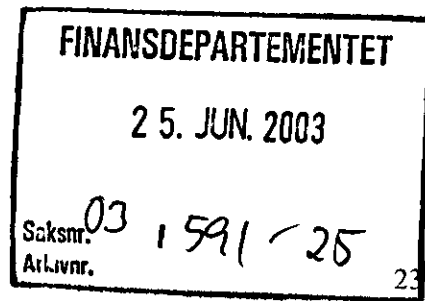


Finansdepartementet  
Skattelovavd  
Postboks 8008 Dep  
0030 OSLO



23 juni 2003

## Høring – NOU 2003: 7 Tilleggsskatt m.m.

Vi viser til departementets brev av 17.03.2003 om NOU 2003: 7 Tilleggsskatt m.m. For ordens skyld gjøres oppmerksom på at NØF i telefon med Hege Gahr 18.6 fikk utsatt svarfrist til 25.6

### Generelt

Skatte- og Tolletaten har til oppgave å fastsette og innkreve ca. 685 mrd. kroner (budsjett 2003). I tillegg kommer et antatt "skattegap" (svart økonomi og andre skatteunndragelser) på flere titalls mrd. Dagens situasjon med lavkonjunktur og utviklingstrekkene med større internasjonalisering med nærmest fri flyt av varer, kapital og mennesker over landegrensene, organisert økonomisk kriminalitet og rettstilstanden etter EMK-dommene i fjor, tilsier etter NØFs oppfatning sterkere og klarere sanksjoner og virkemidler for skatteforvaltningen. Etter EMKs inntreden på skatteområdet er allerede balansen i forholdet mellom borger og myndigheter vesentlig forrykket.

Oppsummert bør følgende vurderes

- tvangsmidler til informasjonsinnhenting
- bredere sanksjoner, tilleggsskatt harmonisert med mva.-reglene (100% tilleggsskatt)
- renteplikt løstrevet fra reglene om tilleggsskatt
- objektive regler om anvendelse av ordinær tilleggsskatt
- subsidiær fengselstraff ved "o-reaksjon" (tilleggsskatt betales ikke)
- for å få raskere saksbehandling bør antallet klagenstanser reduseres (rimelig tid)
- offentlighet av sanksjoneringen

Vi har følgende bemerkninger til utvalgets forslag

### § 4-11 Bevisikring

Tilleggsskatteutvalget synes etter NØFs oppfatning å ha misforstått rekkevidden av selvinkrimineringsforbudet etter EMK. Forslaget til ny § 4-11 er et utslag av dette. Hjemmelen i dagens § 4-10 er tilstrekkelig til å gjennomføre stedelige kontroller. Selvinkrimineringsforbudet gjelder kun fremtvingelse av viljeserklæringer og ikke adgang til lokaler og dokumenter, se for eksempel "Saundersdommen".

Forslaget i § 4-10 nr. 5 begrenser skattyters plikter etter § 4-10 fra det tidspunkt han blir varslet om tilleggsskatt. I praksis blir det (nesten) aldri foretatt ettersyn etter at skattyter er varslet om tilleggsskatt. Det kan selvfølgelig forekomme at vi under den videre saksgang anmoder skattyter om å forklare seg i forhold til eventuelle nye opplysninger etc, som kan være fremsatt i f.eks. tilsvar til varsel om endring/ tilleggsskatt, men på dette tidspunkt er ettersynet normalt avsluttet.

Uansett mener vi at lovforslaget bygger på en alt for vid tolkning av selvinkrimineringsforbudet. Det er ikke adgang til å nekte ligningsmyndighetene adgang til kontorlokaler og regnskaper. På den annen side kan det være behov for å lovfeste tvangskraften slik undersøkelse har dersom skattyter setter seg til motverge. Politiet eller annen ordensmyndighet bør derfor ha en lovfestet plikt til å bistå kontrollmyndighetene under kontroll dersom det skulle være nødvendig.

Vi antar at utvalgets forslag i § 4-11 om bevissikring ikke er nødvendig i forhold til selvinkrimineringssynspunktet etter EMK art 6. Det vil også være svært ressurskrevende. Etter vår vurdering bør bestemmelsen ses på som en lovfesting av ordensmyndighetenes plikt til å bistå kontrollmyndighetene.

NØF er heller ikke fremmed for at en ser på bevissikringsreglen som et middel for å gjenopprette den ubalansen som har blitt skapt i ligningsforvaltningen gjennom innføringen av EMK på skatteforvaltningens område. Ved å la bestemmelsen være et virkemiddel som står til ligningsmyndighetenes disposisjon, er rettstilstanden til en viss grad opprettet. Vår oppfatning er at bestemmelsens nr 2 bortfaller og erstattes med

*"2 Ligningsmyndighetene treffer beslutning om bevissikring. Beslutningen kan treffes uten at den som avgjørelsen rammer, gis adgang til å uttale seg og uten at den blir meddelt ham før bevissikringen settes i verk. Klage over en beslutning om bevissikring kan bringes inn for tingretten. Klage har ikke oppsettende virkning."*

NØF mener prinsipielt at regelen er et supplement til § 4-10. For de få sakene hvor en slik hjemmel vil bli benyttet, synes det lite tvisomt at etaten vil få et effektivt hjelpemiddel til bruk for innhenting av opplysninger og bevis. Kravet til mistanke for at beslutning skal kunne gis er "grunn til å anta", noe som kan etterprøves rettslig.

Det er betenkelig at forslaget om bevissikring ligger tett opp mot hjemler i straffeprosessen. Det bør fokuseres på at de materielle skattespørsmål, som er det vesentlige i alle saker, ikke omfattes av verken EMK eller selvinkrimineringssynspunktet.

De fleste skattytere vil i det lange løp vil være best tjent med å opplyse sin sak, og et for sterkt fokus på rettigheter som sikter kan gi negative utslag. Kontrollhjemlene bør skape et samarbeidsklima og tillitsforhold mellom ligningsmyndighetene og skattyterne.

Skatteplikten fastsettes ved selvdeklarerer og at ligningsvedtak fattes ved masseforvaltning, tilsier at reglene for stedlige ettersyn så langt som mulig bør fremstå som alminnelige sivilrettlige bestemmelser, utformet slik at skattytere flest uten videre vil velge å medvirke til at de faktiske forhold blir opplyst på best mulig måte. Nødvendigheten av at avgjørelse om bevissikring skal bringes inn for domstolene og om det er tilstrekkelig behov for å gi bestemmelser i straffeprosessloven tilsvarende anvendelse, bør følgelig underlegges en nøye vurdering.

### **§ 9-10 - renter**

Etter vår oppfatning bør renter gjenspeile den likviditetsfordel en skattyter faktisk har hatt, uansett om den tidligere feilaktige ligning kan bebreides skattyter. Det kan som et ankepunkt til den foreslåtte innføring av alminnelig renteplikt anføres urimelighet hvis feilen skyldes ligningsmyndighetene og skattyter ikke var klar over denne. Slike tilfeller antas kun unntaksvis å bli satt på spissen, da rentene i henhold til loven først skal beregnes fra utløpet av året etter inntektsåret, dvs fra 01.01.04 for en endring for inntektsåret 2002. Hovedtyngden av aktuelle endringssaker hvor skattyter har vært i

”god tro” vil derfor være ferdigbehandlet i god tid før rentene begynner å løpe. Vi er på bakgrunn av ovenstående enige i den foreslåtte lovendring.

### **§ 10-6 - vilkår for ileggelse av tilleggsskatt**

Vilkåret om ”uriktige/ufullstendige” opplysninger er en videreføring av dagens bestemmelser. Det kan reises spørsmål om grunnvilkåret for ileggelse av tilleggsskatt har vært oppfylt i tilfeller selvangivelsen eller et pliktig vedlegg til denne har vært uriktig/ufullstendig, mens de korrekte opplysninger har fremkommet av vedlegg. Etter vår oppfatning bør det derfor være en klar henvisning fra posten i selvangivelsen/ næringsoppgaven til separat vedlegg for at en skattyter kan anses å ha oppfylt sin opplysningsplikt. Vi er positive til at innstillingen gir retningslinjer om når en skattyter ikke kan anses å ha oppfylt sin opplysningsplikt, men det er ønskelig med en noe nærmere konkretisering i lov eller forskrift.

Etter någjeldende regler er bestemmelsen om tilleggsskatt objektiv, mens tilleggsskatten kan frafalles pga. subjektive forhold som nevnt i ligningsloven § 10-3 bokstav b. Reglene foreslås endret slik at grunnvilkåret for tilleggsskatt delvis vil bli subjektivt da det er en betingelse om uaktsomhet. Det er likevel ikke ligningsmyndighetene som må påvise uaktsomhet, men skattyter som må sannsynliggjøre at han ikke har vært uaktsom. Den foreslåtte endring av reglene vil antakelig føre til færre saker med tilleggsskatt, da det for skattyterne vil være enklere å kunne sannsynliggjøre at man ikke har opptrådt uaktsomt kontra slippe tilleggsskatt etter dagens regler i ligningsloven § 10-3 bokstav b. Under forutsetning av at spørsmålet om uaktsomhet blir undergitt ”omvendt bevisbyrde” kan vi ikke se at den foreslåtte endring i realiteten vil føre til andre og mer tidkrevende vurderinger for ligningsmyndighetenes enn ved praktiseringen av dagens regler. Vi har derfor ingen innsigelser mot den foreslåtte endring.

### **§ 10-7 - ansvar for medhjelpers feil**

Første ledd er etter vår forståelse kun en lovfesting av dagens praksis, og vi har ingen innsigelser. Det kan ikke utelukkes at skattytere vil påberope seg at feilen er gjort av medhjelper i tilfeller vilkårene for benyttelse av høy sats i utgangspunktet er oppfylt. Vi vil derfor stille spørsmål om ”sannsynliggjøring” er tilstrekkelig eller om det isteden må kunne dokumenteres, i form av bekreftelse eller lignende fra fullmektig, at denne har gått ut over sitt oppdrag eller handlet på en upåregnelig måte.

### **§ 10-8 - unntak fra tilleggsskatt**

Bokstav a er en videreføring av dagens bestemmelse. Det har vært diskutert hvorvidt manglende utfylling av en post kan være åpenbar regne-/ skrivefeil, eller om en slik feil betinger at det faktisk er ført et beløp i den angjeldende post. Denne problemstilling burde vært omtalt i forarbeidene.

Vi har ingen innsigelser til det foreslåtte unntak for tilleggsskatt i bokstav b, men viser til våre bemerkninger vedrørende gebyrets størrelse ved manglende levering av pliktige oppgaver. Vi vil likevel bemerke at det kan føre til en urimelig forskjellsbehandling kontra skattytere med plikt til å levere alminnelige selvangivelser. Også for denne gruppen vil det foreligge grunnlagsdata som vil bli tatt hensyn til ved den skjønnsmessige fastsettelse av formue og inntekt, og en naturlig konsekvens vil muligens være at tilleggsskatt også for disse unnlates av de innberettede beløp.

### **§ 10-9 - beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten**

Ved skattemessig underskudd skal tilleggsskatt, i motsetning til dagens regler, beregnes for det år vilkåret ble oppfylt uavhengig av om vedkommende skattyter har inntekt. Det forekommer tilfeller hvor ilagt tilleggsskatt på selskaper aldri blir effektiv, fordi selskapene innordner seg, for eksempel ved benyttelse av ordningen med konsernbidrag eller konserninterne overføringer av eiendeler/drift til

øvrige selskap, med den konsekvens at de aldri oppnår skattemessig overskudd. Vi er derfor positive til en slik lovendring.

Et forhold som vi ikke kan se er direkte omtalt i innstillingen er praktisering av reglene i de tilfeller skattyter har underskudd til fremføring fra tidligere inntektsår. Denne problemstilling kan eksemplifiseres som følger:

#### *Eksempel*

Et aksjeselskap har underskudd til fremføring fra tidligere år på 100. Pliktig selvangivelse blir ikke levert, og den skjønsmessige inntekt blir fastsatt lik udekket underskudd til fremføring.

Etter dagens regler vil inntekt til beskatning bli 0 og tilleggsskatt blir etter gjeldende praksis ikke ilagt.

Etter de nye foreslåtte bestemmelser kan selskapet ilegges tilleggsskatt pga. uriktige/ufullstendige opplysninger av grunnlaget på 100, mens inntekten til beskatning blir 0.

Skal tilleggsskatt i et slikt tilfelle ilegges?

Problemstillingen er meget relevant innenfor selskapsbeskatning, da en vesentlig andel av de selskaper som ikke leverer pliktige oppgaver har udekkede underskudd til fremføring fra tidligere inntektsår.

Det er i innstillingen foreslått at det opprinnelige grunnlaget for tilleggsskatt ved manglende levering av pliktig selvangivelse fastholdes i tilfeller selvangivelse blir levert i ettertid og fører til økt eller redusert inntekt. Dette forslag bryter med dagens regler/praksis og bør etter vår oppfatning i så fall direkte nedfelles i lovteksten.

#### **§ 10-10 - satser for tilleggsskatt**

Som en konsekvens av at "dobbeltsporet" nå må forlates til fordel for det ensporede system i straffeutmålingen, bør høyeste sats for tilleggsskatt bli 100 % ved de grovt uaktsomme eller forsettelige tilfellene. Satsene for tilleggsskatt blir da harmonisert med mva-loven og særavgiftsloven. NØF foreslår at satsene bør ligge i intervallet 30 %, 50 % og 100%. Det kan ikke være meningen at reaksjonsnivået skal svekkes selv om det dobbeltsporede system er forlatt. Vi viser til det vi har sagt innledningsvis om konsekvensene av svekkede sanksjoner.

På bakgrunn av spørvalget bør det vurderes subsidiær fengselsstraff ved unnlatt betaling av tilleggsskatten. Ellers vil det ikke bli utmålt noen reaksjon overhodet der skattyteren klarer å unndra formue eller kapital fra inndrivelse. Saken vil i disse tilfellene stort sett være "endelig avgjort" i EMKs forstand. Hvordan dette skal løses lovgivningsmessig overlates til departementet.

I bokstav c er det foreslått tilleggsskatt med redusert sats, 10 %, i saker med tidsfestingsfeil. Vi er positive til en slik regel, da beregninger av nettofordelen etter dagens regler er lite praktisk for ligningsmyndighetene.

Et typeeksempel utover "almennelige" tidsfestingsfeil er selskap som "glemmer" å ta høyde for avsett utbytte i forbindelse med beregninger av korreksjonsinntekt, dvs ikke fyller ut post 335 i selvangivelsen side 3. Det avsatte utbytte fremgår likevel av selskapets øvrige oppgaver, for eksempel via post 102 i skjema for avstemming av egenkapital. I slike tilfeller kan det legges til grunn at selskapet har gitt ufullstendige eller uriktige opplysninger med den konsekvens at grunnvilkåret for ilegging av tilleggsskatt har vært oppfylt. Feilen kan anses som lett kontrollerbar i relasjon til dagens regler i ligningsloven § 10-4 nr. 1, med den følge at tilleggsskatt blir ilagt med 15 %. Den beregnede korreksjonsinntekten kan føres til fradrag senere år, men betinger at visse forutsetninger blir oppfylt.

V1 vil derfor stille spørsmål om reglene om redusert sats pga tidfestingsfeil kan gis anvendelse på et slikt typetilfelle

### **Kapittel 13 – Domstolsprøving**

Innledningsvis nevnes at det med dagens rettsapparat og forvaltningssystem er svært vanskelig å drive saker gjennom innen kravet til "rimelig tid" i EMK. NØF er derfor av den oppfatning at klagebehandlingen i forvaltningen må bli mer effektiv. Det er neppe realistisk at forvaltningen blir tilført større ressurser. Klageinstansene blir derved det ledd der en kan korte inn tidsforbruket. Det foreslås at det kun blir en klageinstans. Overligningsnemnda blir etter dette forbeholdt endringssaker der ligningsnemnda er førsteinstans. De øverste nemndene foreslås nedlagt.

#### *Beviskrav for prøving av tilleggsskatt og ligning*

Utvalget tar utgangspunkt i Høyesteretts kjennelse av 3. mai 2002 (Sundtsaken) foreslår å videreføre ordningen med ulike regelsett om bevisføring ved domstolsprøving av spørsmål om tilleggsskatt og den øvrige ligning. NØF er av den oppfatning at dette bør lovfestes for å sikre at domstolene følger opp dette i praksis. Dette er nødvendig for å opprettholde et visst minimumsinnhold i selvangivelsesprinsippet. Utvalget legger opp til at domstolsprøving av ligningsvedtak skal følge de sivilprosessuelle regler. NØF ser det derfor som viktig at lovgiver gir klart uttrykk for at den utvidede adgangen til bevisføring bare gjelder for domstolenes prøving av vedtak om tilleggsskatt som et tiltak for å motvirke smitteeffekt i forhold til domstolenes prøvingen av den øvrige ligning.

#### *Beviskrav*

Under pkt. 9.5.3 i utredningen legger utvalget til grunn at konvensjonen antagelig ikke krever at det skal gjelde særlige krav til bevisenes styrke i tilleggsskattsaker. I pkt. 11.2.10 i utredningen drøfter utvalget hvilke krav som bør stilles til bevisenes styrke ved ileggelse av tilleggsskatt. Utvalget konkluderer med at bestemmelsene om alminnelig sannsynlighetsovervekt bør videreføres. NØF tiltrer disse synspunktene fullt ut. Dette bør kodifiseres ved at prinsippet om alminnelig bevisovervekt tas inn i regelverket om tilleggsskatt og kan eksempelvis gjøres ved at det tas inn et nytt tredje ledd i utvalgets forslag til § 10-11 i ligningsloven med følgende tekst:

*"Ved avgjørelsen av om vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt er tilstede, følges bevisvurderingsbestemmelsene i § 8-1 nr. 1 første punktum."*

#### *Saksomkostninger*

Oppheves et vedtak om tilleggsskatt som følge av at skattyter fremlegger nye bevis som ikke var kjent for ligningsmyndighetene da de traff sitt vedtak, bør tvistemålsloven § 177 komme til anvendelse ved fastsettningen av saksomkostninger. Bestemmelse lyder som følger:

*"Har den ene part ved retsstridig adferd under saken eller ved forsømmelse voldt den annen utgifter, kan retten paalægge ham at erstatte disse uten hensyn til sakens utfald. Har en part utilbørlig trukket en sak i langdrag eller gjort den utilbørlig vidløftig, kan han paa samme maate ilægges erstatning til motparten for den for den skade og ulempe, som antages voldt."*

### **Offentliggjøring av sanksjonering**

Som en konsekvens av at tilleggsskatt er å anse som straff, bør det vurderes offentliggjøring av hvem som er ilagt tilleggsskatt. De allmennpreventive virkningene som kanskje er den viktigste begrunnelsen for straff, tilsier offentlighet. NØF viser i denne forbindelse til at

”Sanksjonsutvalget” har vurdert offentliggjøring i sin utredning NOU 2003:15. Det foreslås her at taushetsplikten etter forvaltningsloven ikke skal omfatte opplysning om vedtak av administrative sanksjoner.

Med hilsen  
For Norsk Øko-Forum  
Jan-Egil Kristiansen  
*leder faglig utvalg*