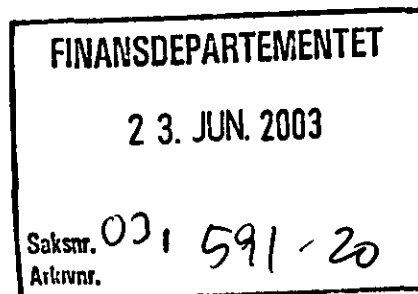


Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo



Deres/Your ref.	Vår/Our ref.	Arkiv/File	Dato/Date
03/591 SL heg/KR	TJT/Tilleggsskatt-hør	52	17 06 03

Høringsuttalelse - NOU 2003: 7 Tilleggsskatt m.m.

1. Innledning.

Oljeindustriens Landsforening, OLF, viser til Finansdepartementets brev av 17 03 03 der utredningen til Finansdepartementets tilleggsskatteutvalg ble sendt på høring

OLF har ved flere anledninger tatt opp med Finansdepartementet de uheldige sider ved tilleggsskattesystemet slik det fremstår for oljeindustrien. På denne bakgrunn setter OLF pris på det initiativ som nå er tatt for å se nærmere på regelverket for tilleggsskatt

Stortinget ga i sin evaluering av Riksrevisjonens rapport i 1997 uttrykk for at tilleggsskatten skulle praktiseres med "varsomhet". Det er imidlertid neppe grunnlag for å hevde at dette er den reelle situasjonen med dagens regelverk, og praktiseringen av dette

Etter vår oppfatning er det heller ingen grunn til å anta at tilleggsskatteutvalgets innstilling, dersom den følges opp, i særlig grad vil kunne bidra til å oppfylle Stortingets tidligere uttrykte intensjoner med hensyn til anvendelsesområdet for tilleggsskatt

Tilleggsskatteutvalget foreslår i sin innstilling i hovedsak å videreføre dagens tosporete system for sanksjoner hvor administrative sanksjoner suppleres med straffebestemmelser som rammer grovt uaktsomme og forsettlige forhold

Utvalget beskriver hensikten bak og formålet med tilleggsskatt blant annet som følger
"Det er viktig at ligningslovens sanksjonssystem utformes slik at det har legitimitet. Sanksjonssystemet må utformes slik at lovverket kan håndheves på en måte som innebærer at systemet oppleves som rettferdig"

Det er ikke vanskelig å stille seg bak et slik synspunkt, men spørsmålet er om man vil nå en slik målsetting med de regler som er foreslått av tilleggsskatteutvalget

Alt i alt fremstår tilleggsskatteutvalgets innstilling kun som en mindre justering av eksisterende regler for tilleggsskatt. Blant annet på denne bakgrunn er utvalgets innstilling etter vår oppfatning ikke egnet til å rette opp de uheldige/urmelige sidene ved dagens tilleggsskattesystem

Til tross for dette vil vi peke på at enkelte av forslagene medfører et skritt i riktig retning, bl a

- Innføringen av regelen om at det, på visse vilkår, ikke skal benyttes tilleggsskatt ved retting på eget initiativ
- Det settes noe sterkere fokus på skyldkravet, og det kreves at skattyter (med omvendt bevisbyrde) enten har opptrådt uaktsomt eller har handlet med forsett OLF er imidlertid kritisk til hvorvidt en slik endring vil få praktisk betydning for våre medlemsbedrifter uten at det foretas nærmere presiseringer, jf nærmere omtale i punkt 2 nedenfor
- Utvalget foreslår å lovfeste en rekke saksbehandlingsregler som skal ivareta forholdet til Den Europeiske menneskerettighetskonvensjon (EMK), herunder ikke minst retten til å komme med nye opplysninger i en rettssak som omfatter både fakta og bevis, selv om dette begrenses til kun å omfatte spørsmålet om ileggelse av tilleggsskatt
- Det foreslås en ny lavere sats på 10% for poster hvor det foreligger kontrolloppgaver fra tredjemann, samt for poster som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over Her er Oljeskattekontoret i en særstilling som mottar store mengder opplysninger fra operatør som brukes aktivt i ligningskontrollen, og vi vil derfor hevde at også disse opplysningene bør kvalifisere for redusert sats, jf nærmere omtale i punkt 2

Etter en samlet vurdering av utvalgets forslag er vårt hovedinntrykk at de foreslåtte endringene ikke går langt nok i forhold til målsetningen om å oppnå et noenlunde rimelig og rettferdig tilleggsskattesystem, samtidig som enkelte av forslagene går klart i negativ retning i forhold til gjeldende regler Vi ber derfor om at utvalgets forslag blir gjenstand for en kritisk vurdering Nedenfor følger en nærmere gjennomgang av hvilke områder som bør vurderes nærmere

2. De nærmere vilkår for å anvende tilleggsskatt

Som påpekt innledningsvis oppfattes det som positivt at det foretas en klargjøring av den subjektive skyld som vilkår for å anvende tilleggsskatt, jf de foreslåtte endringer i Ligningslovens § 10 – 6

De sentrale vilkår for å ilegge tilleggsskatt skal i følge utvalget være

- 1 At det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ført til for lav skatt, og
- 2 at skattyter ikke kan godtgjøre at han ikke har handlet uaktsomt

Objektive vilkår – ”uriktige og ufullstendige opplysninger”

For så vidt gjelder den objektive del av kravet, nemlig at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, er dette beholdt uendret OLF vil her peke på at et uløst problemområde eksisterer i tilknytning til hva som skal anses for å være uriktige eller ufullstendige opplysninger I henhold til rettspraksis stilles strenge krav til skattyters opplysningsplikt, og det foreligger også en del



avgjørelser fra Høyesterett som tilsynelatende går i noe forskjellige retninger. Kravene til skattyteres opplysningsplikt må også avveies mot ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt.

OLF er av den oppfatning at det på dette området er behov for en presisering fra lovgivers side. Blant annet på denne bakgrunn vil OLF derfor støtte mindretallets syn på at de krav som oppstilles i Loffland-dommen bør lovfestes. Høyesterett gav i denne saken uttrykk for følgende synspunkt:

"Har skatteyter gitt slike opplysninger om rettsforhold eller en transaksjon at ligningsmyndighetene hadde tilstrekkelig grunnlag til å ta opp det aktuelle skattespørsmål, og de ved ytterligere undersøkelser kunne ha skaffet seg de nødvendige opplysninger, skal skatteyter ikke anses for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger."

OLF er ikke uenig i at tyngdepunktet må ligge på skattyters opplysningsplikt, men vil likevel påpeke at skattytere med omfattende virksomhet nødvendigvis vil oppleve at ligningsmyndighetene kan stille spørsmål ved disposisjoner og beregninger som er foretatt. Grunnet omfanget av slike saker kan det likevel ikke oppstilles et generelt krav om at alle disposisjoner med usikre skattemessige implikasjoner må opplyses særskilt for at opplysningsplikten skal være overholdt. Virksomhetens omfang og sakenes kompleksitet kan i mange tilfeller medføre at et slikt krav vil oppleves som særdeles byrdefullt for skattyter, og det er derfor viktig at spørsmålet om ufullstendige opplysninger skal veies opp mot ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt. Situasjonen vil også kunne være slik at et forhold som i ettertid må kunne sies å være av en slik karakter at det kan være diskutabelt, ikke fortonet seg som særlig kontroversielt sett fra skattyters ståsted på det tidspunkt da selvangivelsen ble levert.

Vi konstaterer at utvalget mener en standard for undersøkelsesplikt foreligger slik som Høyesterett gir uttrykk for i Loffland-dommen, men bl a professor Gjems-Onstad hevder at denne standard senere er blitt fraveket av Høyesterett, jf side 1312 i *Bedriftsskatterett* (2001).

"Elf-dommen () flyttet ytterligere grensen for hva som er ufullstendige opplysninger. I Elf-dommen synes Høyesterett implisitt å ha lagt Loffland-dommens "forvarsels"-kriterium bak seg. Skattyter ble nærmest pålagt en påpekings- eller klargjøringsplikt der ligningen kan være særlig problematisk eller tvilsom."

Derfor støtter vi mindretallets syn med hensyn til at "Loffland-standard" skal lovfestes av rettsikkerhetsgrunner. Dette både for å sikre at denne blir fulgt opp fra forvaltningens side, men også for å kunne få en nødvendig presisering av standardens anvendelsesområde og eventuelle grenser.

Vi skal også påpeke at spørsmålet om myndighetenes undersøkelsesplikt vil være av stor betydning med hensyn til opplysninger vedrørende korrekt internprising. Vi viser til RT 1999 side 1087 (Baker Hughes) der Høyesterett kom til at et avvik på 40 prosent mellom den pris som selskapet betalte i leie, og den leie som fulgte av armlengdeprinsippet, innebar at skattyter hadde gitt uriktige opplysninger. Internprising er ingen eksakt øvelse, og det vil i mange tilfeller kunne diskuteres hvilken metode som er korrekt å anvende på de ulike disposisjoner uten at vi i Norge har adgang til å få avklart slike forhold i forkant ved bindende forhåndsuttalelser.



I konsernforhold vil det foreligge mange disposisjoner mellom beslektede parter der det praktisk vil være u hensiktsmessig at skattyter oppgir beregning av armlengdepris for hver transaksjon for sikre at opplysningsplikten er overholdt. I disse tilfellene mener vi at opplysningsplikten vil være oppfylt dersom det fremkommer at det foreligger interne transaksjoner mellom konsernselskap. Myndighetene vil da ha en oppfordring til å etterspørre ytterligere informasjon på det område som er ønskelig for å få en fullstendig oversikt over prisingsspørsmålet ved den enkelte transaksjon. Dette bør presiseres i lovs form ved at informasjonskravet knyttes opp mot de spesielle dokumentasjonskrav som vil komme i de nye regler om konserninterne transaksjoner. Dersom disse krav er oppfylt kan det ikke foreligge grunnlag for å ilegge tilleggsskatt.

Subjektive forhold - uaktsomhet

Kravet til den subjektive skyld er, som nevnt innledningsvis, klargjort ved å ta dette inn som en del av grunnvilkårene for å anvende tilleggsskatt.

Imidlertid gis det ingen avklaring med hensyn til aktsomhetskravet utover at utvalget regner med at praksis blir noe lempeligere, og at terskelen for å anvende tilleggsskatt blir noe høyere. All erfaring tilsier imidlertid at ligningsmyndighetene vil legge seg på en restriktiv linje ved fortolkning av aktsomhetskravet overfor større virksomheter. Uten en nærmere presisering av aktsomhetskravet i lovgivningen er det derfor - til tross for utvalgets intensjoner - stor risiko for at praksis ikke vil bli noe lempeligere enn i dag.

Skattyter har etter ligningsloven kapittel 4 opplysningsplikt om egne forhold. For at denne plikten skal oppfylles effektivt anser utvalget at aktsomhetsnormen bør være streng, dog ikke slik at den behøver å være så streng at den nærmer seg en objektivisert norm. I praksis vil man i aktsomhetsvurderingen ta hensyn til skattyters individuelle egenskaper og erfaring. Sjømpel uaktsomhet vil være tilstrekkelig ved vurderingen av de subjektive forhold for å kunne ilegge tilleggsskatt.

Det er vår erfaring at det etter dagens system stilles så strenge krav til OLFs medlemsselskaper mht. kunnskaper om egne forhold og rettsregler at dette i praksis medfører at selskapene vil være objektivt ansvarlig for enhver feil eller ufullstendighet som måtte fremkomme i oppgaver eller som følge av mangel på opplysninger. Vi vil hevde at ved en tilnærmet videreføring av dagens praksis vil virksomheter kunne bli bedømt som uaktsomme og ilagt tilleggsskatt uavhengig av hvorvidt denne har søkt å overholde sin opplysningsplikt etter beste evne. Dette på tross av at intensjonene bak systemet med tilleggsskatt ikke har vært å ramme de skattytere som lojalt søker å innrette seg innen lovens krav.

Som et praktisk eksempel skal det vises til at de fleste virksomheter i dag er helt avhengig av datasystemer for oversikt og behandling av tallmateriale. Det er et faktum at feil vil kunne oppstå i selv de beste systemer selv hos den mest lojale skattyter. Slike feil er normalt ikke å anse som "regne eller skrivefeil" og det har vist seg vanskelig å få aksept for at virksomheten aldri, selv ikke med de beste kontroller, har mulighet til å gardere seg 100% mot slike feil. Tilleggsskatt for slike systemfeil virker da lite hensiktsmessig som et sanksjonssystem for den skattyter som etter beste evne har forsøkt å etterleve sin opplysningsplikt.



For øvrig ser vi det som uheldig at det foreslås at en skattyter som er kjent med ligningsmyndighetenes rettsoppfatning, men handler i strid med denne, derved automatisk skal kunne hevdes å handle uaktsomt. Ligningsmyndighetene tillegges derved en rettskapende funksjon som vi i utgangspunktet mener tilhører lovgiver og domstoler. Videre viser vi til at det vil være en omfattende oppgave for virksomheter til enhver tid å holde seg oppdatert på ligningsmyndighetenes informasjon, f.eks. publisering av bindende forhåndsuttalelser.

Det skal ellers legges til at utvalgets gjennomgang av typetilfeller som kan medføre at tilleggsskatt ikke ilegges, eller ilegges med redusert sats, synes anvendbare først og fremst på personlige skattytere. For oljeindustrien foreligger det imidlertid et betydelig omfang av kontrollopplysninger både i form av sammenligning med andre skattytere, opplysninger fra operatøren og kontrollopplysninger fra Oljedirektoratet. Etter vår vurdering benyttes disse opplysningene så vidt aktivt i ligningsbehandlingen at de i praksis er å anse som tredjemannsopplysninger under Oljeskattekontorets ligningsbehandling, og at de slik sett bør gis en slik status i forhold til spørsmål om tilleggsskatt mv. For å unngå usikkerhet knyttet til praktisering av regelverket vil vi anføre at det bør presiseres at "kontrollopplysninger" også omfatter overnevnte, og ikke være begrenset til utelukkende å gjelde lovpålagte opplysninger fra tredjepart.

Vi vil hevde at en slik "objektiv" tilleggsskatt som utvalget foreslår for virksomheter vil kunne utgjøre en urimelig økonomisk belastning samt en mulig svekkelse av tillit og troverdighet til det norske skattesystemet. Dette kan etter vår oppfatning avverges på flere måter:

- A) Krav til uaktsomhet heves fra simpel uaktsomhet til grov uaktsomhet, jf. mindretallets forslag under punkt 11.3, eller eventuelt andre former for kvalifiserende uaktsomhet.

Et slik alternativ er etter vår vurdering godt egnet til å til å avverge de u hensiktsmessige og tilfeldig utslag tilleggsskatt ellers kan utgjøre for vår skattytergruppe, samtidig som sanksjonssystemet opprettholdes som et vesentlig virkemiddel for å forhindre forsøk på skatteundragelser. Et slikt alternativ kan også kombineres med mildere reaksjonsform for mindre feil.

- B) "Opportunitetsprinsippet"

Som redegjort for ovenfor kan systemet slik det nå er foreslått medføre at det skal ilegges tilleggsskatt på tilfeller, og i en størrelsesorden som langt overstiger alle andre sanksjonsformer, at dette må anses klart urimelig og u hensiktsmessig både fra skattyter og ligningsmyndighetenes side. For skattytere som lignes ved Oljeskattekontoret eller Sentralskattekontorene er vi således ikke enig i utvalgets påstand om at det som hovedregel kun vil bli ilagt tilleggsskatt der skattyter kan bebreides for opplysningssvikten.

Det er for denne skattytergruppen vesentlig at det foreligger en "sikkerhetsventil", fortrinnsvis ved en generell adgang for myndighetene til likevel å unnlate å ilegge

tilleggsskatt etter en helhetsvurdering

C) Krav til uaktsomhet for virksomheter utdypes nærmere for å unngå en "objektivisering"

Dersom forslagene under A og B ikke gjennomføres, ser vi behov for en ytterligere utdyping og begrunnelse av de subjektive og objektive vilkår for tilleggsskatt for denne skattytergruppen. Dette for å kunne unngå at man i realiteten får en "objektiv" tilleggsskatt.

3. Nærmere om unntaksbestemmelser og satsstruktur

Unntaksbestemmelsen for tilleggsskatt foreslås kun å gjelde for "åpenbare skrive- og regnefeil" og ved retting på eget initiativ. Mulighetene for unntak er dermed blitt færre. Dette er tilsynelatende ment å skulle kompenseres ved at tersklene for å anvende tilleggsskatt blir noe høyere. Imidlertid er det, som påpekt foran under punkt 2, usikkert om dette faktisk vil bli resultatet dersom utvalgets forslag skulle gå igjennom uendret.

Det kunne under enhver omstendighet muligens være grunn til å vurdere om ikke også andre former for utilsiktede feil burde gi grunnlag for unntak fra tilleggsskatt. Eksempler på dette er utilsiktede regnskaps- og skjemafeil og feil i datasystem og lignende som i dag sjeldent vil bli omfattet av "åpenbare skrive- og regnefeil". Tilleggsskatt på denne type feil vil ofte fremstå som svært urimelig, særlig når det ses i sammenheng med den relativt rigide satsstrukturen i tilleggsskattesystemet, jf. også nedenfor.

OLF ser imidlertid, som tidligere nevnt, positivt på at retting etter eget tiltak skal kunne gi fritak for tilleggsskatt.

Hovedregelen om 30% tilleggsskatt regnet av den skatt som er eller kunne vært unndratt foreslås opprettholdt fra dagens system. I henhold til eksisterende regler benyttes ofte lavere satser på feil som anses som mindre grove, men som ikke vil kvalifiseres til unntak. Utgangspunktet for en slik lavere sats er 15%, men likevel slik at også lavere satser kan benyttes basert på et individuelt skjønn.

I henhold til utvalgets forslag skal dette erstattes av en lav sats på 10%, men den skal kun benyttes for forhold som er lett kontrollerbare, og ved feil som automatisk vil reverseres.

Utvalgets forslag til satsstruktur vil på enkelte områder innebære en langt mindre fleksibilitet ved anvendelsen av tilleggsskatt, noe som OLF klart oppfatter som en negativ utvikling. Dette til tross for at satsen reduseres fra (normalt) 15 til 10 prosent. Her kan det også vises til at Oljeskattekontoret ved flere anledninger har uttrykt at regelverket ikke åpner for noen særlig grad av fleksibilitet i forhold til utmålingen av tilleggsskatt.

Etter vår vurdering burde reglene for når tilleggsskatt skal legges vært mer fleksible enn dagens regler og det utvalget legger opp til. I tillegg, eller kombinert med dette, burde det vært anledning



til å avvike fra hovedsatsene i spesielle situasjoner/tvilstilfeller. Det gjelder både i forhold til ordinær og redusert sats. Laveste sats kunne f.eks. vært fastsatt til i intervallet 0-10%.

Sammenlignet med andre lands systemer fremstår det norske sanksjonssystemet som lite fleksibelt. Etter vårt syn bør en sanksjon utformes slik at det ikke reageres strengere enn det behovet tilsier, samtidig som tilleggsskatten vil ramme meget forskjellig i ulike næringer/skatteregimer når den omregnes til prosent av inntekten som er eller kunne vært unndratt.

Særlig innenfor petroleumssektoren vil kombinasjonene av høye underliggende verdier og høye skattesatser medføre at beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt er betydelig høyere enn i andre næringer. Når det legges opp til konsekvent bruk av gjeldende satser vil tilleggsskatten normalt ikke på noen måte stå i forhold til den feil som er gjort, jf. også nærmere omtale i punkt 4.

I forhold til periodiseringsfeil innebærer også utvalgets forslag en klar innskjerping i forhold til det som etter hvert har blitt gjeldende praksis.

Nærmere om tilleggsskatt ved tidfestingsfeil

OLF vil hevde at utvalgets forslag om å innføre en bruttometode ved tidfestingsfeil er et betydelig skritt i negativ retning og at dette vil medføre til dels betydelige økninger i tilleggsskatten ved tidfestingsfeil til tross for at skattesatsen foreslås satt til en ny lavere sats på 10%.

Forslaget vil også medføre et klart brudd med utviklingen av ligningspraksis etter Esso-dommen, der det har vært en klar aksept for bruk av nettometoden ved tidfestingsfeil. Dette har vært en forbedring sammenlignet med tidligere praksis, men rekkevidden av dommen har etter vår vurdering dessverre blitt redusert at Oljeskattekontoret har valgt en relativt restriktiv praksis med hensyn til de tidshorisoner og diskonteringsatser som benyttes.

Utvalget har vurdert ulike modeller for utmåling av tilleggsskatt ved tidfestingsfeil, der flertallet etter en avveining av hensynet til enkelthet og effektivitet mot hensynet til foruberegnelighet foreslo en bruttometode. Utvalgsflertallets forslag til bruttometode for beregning av tilleggsskatt ved feil som automatisk reverseres vil dessuten gi høyere tilleggsskatt enn det som følger av Esso-dommen. Flertallet har i denne sammenhengen lagt langt større vekt på enkelthet mv. i utmåling av tilleggsskatt ved tidfestingsfeil enn ellers. Flertallet påpekte bl.a. at

"() viktigheten av at regelverket utformes slik at ligningsmyndighetene kan forklare skattyter på en enkel måte hvordan tilleggsskattens størrelse er fremkommet. Dette hensynet ivaretas vanskelig med en nettometode."

Valget av bruttometode synes også å være begrunnet med hensynet til at tilleggsskatten som hovedregel skal beregnes av det skattebeløpet som er eller kunne vært unndratt vedkommende inntektsår.

Vi har vanskelig for å se at utvalgets forslag om en bruttometode alltid gir den tilsiktede effekt, ikke minst når denne blir begrunnet med hensynet til at tilleggsskatten skal beregnes i forhold til



den skatt som er eller kunne vært unndratt. Spesielt i de tilfellene som automatisk reverseres vil bruttometoden kunne gi urimelige utslag som vanskelig kan sies å være i tråd med prinsippet om at det skal være sammenheng mellom tilleggs skatten og skatten som er eller kunne vært unndratt. Under bruttometoden (med redusert sats) vil tilleggs skatten være den samme uavhengig av hvor mange år som går før feilen blir redusert og hvilken diskonteringsrente som velges, i motsetning til en nettometode. Særlig innenfor petroleumssektoren kan kombinasjonen av relativt kort avskrivningstid og høy skattesats medføre at en feil aktivering gir en urimelig tilleggs skatt sammenlignet med nåverdien av skatten som er eller kunne vært unndratt/utsatt. Hensynet til enkle og forståelige regler kan heller ikke tillegges vekt i denne sammenheng, jf at det allerede er etablert en praksis for bruk av nettoberegning i utmålingen av tilleggs skatt i denne bransjen. Vi vil her vise til mindretallets merknad der det bli framhevet at

"() å ilegge tilleggs skatt etter nominelle verdier ved tidsfestingsfeil vil føre til en overkompensasjon i statens favør som ikke reflekterer størrelsen av den skatteunndragelse som skattyters opplysningspliktbrudd kunne medføre. Dette er en såpass grov urimelighet at det vil svekke tilliten til reglene om tilleggs skatt og systemets legitimitet."

Et uavklart spørsmål i forhold til det foreslåtte regelverket er i de tilfelle der den automatske reverseringen skjer mens selskapet er i en underskuddsposisjon (eventuelt før selskapet er kommet i særskatteposisjon). Etter vår oppfatning fremstår det som svært urimelig om slike tilfeller skal bli gjenstand for tilleggs skatt. Man har jo da ikke unndratt noe skatt.

Endelig kan vi ikke annet enn å gi vår fulle tilslutning til mindretallets syn om at det ved en rekke anledninger er lagt langt større vekt på treffsikkerhet enn enkelthet i utformingen av skattereglene, jf f eks RISK-reglene, og at utvalgsflertallets vurdering slik sett kommer i et underlig lys.

4. Behov for særskilte tilleggs skatteregler for petroleumsbeskatningen

Innledningsvis vises det til våre forslag (A-C) som er skissert under punkt 2 over, forslag som etter vår vurdering vil gi viktige presiseringer i forhold til når tilleggs skatt skal ilegges og som slik sett vil bidra til å begrense omfanget av urimelige utslag av tilleggs skatten. Utover dette kan det vises til at utvalgets forslag synes primært å være styrt ut fra hensynet til enkelthet og effektivitet i et masseforvaltningssystem tilsier at sanksjonssystemet skal være relativt enkelt og oversiktlig.

OLF har som tidligere nevnt forståelse for at hensynene over blir tillagt stor vekt i utformingen av sanksjonssystemet, men vi tillater oss likevel å vise til at dette hensynet ikke er like fremtredende for alle skattytere og bransjer, f eks petroleumsnæringen som i utgangspunktet er underlagt særskilte regelverk og kontroll sammenlignet med annen virksomhet. Utvalgets vektlegging av enkelthet og effektivitet i sanksjonssystemet vil særlig ha gyldighet for personlige skattytere, et synspunkt som i noen grad synes å være delt av utvalgets mindretall, Syvertsen og Kjeldsberg.



Selskaper som lignes ved Oljeskattekontoret er for det første underlagt en grundig ligning som langt på vei kan karakteriseres som en form for kontinuerlig bokettersyn av høyt kvalifisert personell. Vanligvis er det flere saksbehandlere som jobber med det enkelte selskaps ligning, i tillegg til at det gjerne også jobbes med prosjekter på tvers av de ulike teamene som da omfatter flere skattytere. Når dette kombineres med at antall skattytere som lignes ved Oljeskattekontoret er svært begrenset og mulighetene for å sammenstille opplysninger tilhørende store, forsterkes inntrykket av omfattende ligningsomfang og høy kontroll. Det er således grunn til å anta at det er liten sannsynlighet for at "feil og mangler" vil passere uoppdaget gjennom ligningsbehandlingen. I denne sammenheng vil vi også peke på at tredjemannsopplysninger f.eks. kan være opplysninger fra operatøren og fra andre deltakere, samt opplysninger fra Oljedirektoratet som brukes aktivt i Oljeskattekontorets ligningsbehandling, jf. også vurdering av aktsomhetskravet under punkt 2.

I utvalgets innstilling er det fremhevet at mindre utstrakt bruk av tilleggsskatt vil kunne svekke lovligheten. Gitt det spesielle situasjonen som oljeselskapene er i, kan vi ikke se at en mer forsiktig bruk av tilleggsskatt (slik at det blir mer samsvar mellom den feil som er begått og den "straff" som gis), vil bidra til at selskapene i mindre grad oppfyller sine forpliktelser.

For det andre har selskapene og Oljeskattekontoret er tett samarbeid som må sies å være enestående innen ligningsforvaltningen, der det bl.a. arrangeres årlige konferanser der partene får rikelig anledning til å utveksle erfaringer og synspunkter både formelt og uformelt. Det tette samarbeidet gjenspeiler en helt annen virkelighet enn det som er lagt til grunn for utvalgets vurderinger. Seneste tiltak på dette området er opprettelsen av et samarbeidsforum som etableres i disse dager mellom Oljeskattekontoret og alle skattyterne som lignes ved Oljeskattekontoret.

For det tredje vil særbeskatningen av petroleumsselskaper medføre at mindre feil kan få spesielt store utslag. Det finnes eksempel på at det som må karakteriseres som mindre feil har resultert i tilleggsskatt på flere titalls millioner kroner, jf. f.eks. en feil som oppsto i forbindelse med overgang til nytt datasystem. I slike tilfeller vil det etter vårt skjønn helt klart være et dårlig samsvar mellom de feil som er gjort og konsekvensen i form av tilleggsskatt. Utvalgets forslag om å senke den reduserte satsen for tilleggsskatt fra 15 til 10 prosent vil være ett skritt i riktig retning, men vil etter vårt skjønn likevel ikke åpne for tilstrekkelig fleksibilitet i forhold til å unngå urimelig utslag av tilleggsskatten innenfor petroleumssektoren. En mulig løsning kunne vært at det åpnes for noe mer skjønn i utformingen av tilleggsskatt, jf. også vurderingene i punkt 3 foran. Også en modell der tilleggsskatten utmåles i forhold til ikke oppgitt inntekt og formue i stedet for den skatten som er eller kunne vært unndratt ville begrenset de store utslagene tilleggsskatten kan få selskaper som skattes etter petroleumsskatteloven.

For det fjerde er det petroleumsvirksomheten spesiell ved at svært store prosjekter som strekker seg over flere inntektsår er vanligere enn i andre næringer. I slike prosjekter har operatøren en særlig rolle overfor partnerne, men også skattemyndighetene. Prosjektøkonomien vil ofte ikke være endelig avklart før lenge etter at prosjektet er ferdig, etter partnerrevisjon mv. I mellomtiden har det hendt at ligningsmyndighetene har lagt operatørens tall til grunn for ligningen, og også ilagt partnere tilleggsskatt i tilfeller der det finnes avvik fra operatørens tall uten at det er opplyst eksplisitt om dette i partnernes selvangivelser. Tilleggsskatt på flere



millioner kroner ilagt på grunnlag av avvik fra foreløpige operatøropplysninger, som viser seg senere å bli endret, fremstår som særlig urimelig

Et alternativ til overnevnte modeller kunne vært å innføre en maksimal grense for utmåling av tilleggs skatt som kan ilegges før saken ev. må bringes inn for påtalemyndighetene. Denne modellen vil i likhet med overnevnte modell bidra til å begrense urimelige utslag av tilleggs skatten, men samtidig innebære noe mer administrative kostnader. De økte administrative kostnadene må imidlertid vurderes opp mot hensynet til rettsikkerhet og rimelighet i utmålingen av tilleggs skatt.

De overnevnte modellene vil etter vårt skjønn være mer fleksible og målrettede enn mindretallets forslaget om å innføre en maksimal grense for samlet marginals skatt, jf. særmerkningen til utvalgsmedlemmene Syvertsen og Kjeldsberg. En modell med maksimal marginals skatt tilsvarende f.eks. 90 prosent som antydning av mindretallet vil bidra til at tilleggs skatten sammen med den opprinnelige skatten ikke får karakter av å være en ren konfiskasjon.

I tillegg til, eller alternativt til, modellene over kan det vurderes en modell der tilleggs skatten avgrenses til skatten på alminnelig inntekt. Tanken er at særskatten ikke kan sammenstilles med den ordinære beskatningen siden den er utformet spesielt med tanke på å inndra grunnrente. Vi innser at denne løsningen medfører et brudd med hensynet til at straffen skal stå i forhold til verdien av skatten som er eller kunne vært unndratt, men mener altså at særskatten står i en særstilling som gjør at løsningen likevel fremstår som velbegrunnet.

Alt i alt er det derfor så mange særlige hensyn som gjør seg gjeldende for oljeselskapene, at det bør kunne vurderes å innføre særlige gebyr og eller tilleggs skatteregler som en del av petroleumsskatteloven. Dette blir i så fall kun en av mange typer særregler for denne type selskap.

5. Oppsummering og Konklusjon

Sett fra OLFs side er det positivt at man får en gjennomgang av regelverket for tilleggs skatt.

Selv om innstillingen som er lagt frem av tilleggs skatteutvalget på enkelte punkter vil være et skritt i riktig retning, er hovedinntrykket at utvalget i for stor grad har lagt vekt på det gjeldende systemet. Dette til tross for at de uheldige sidene i dagens system nettopp har vært foranledningen til utvalgets mandat. I tillegg går enkelte av forslagene klart i negativ retning sett fra skattyters ståsted.

Innstillingen kan også synes å ta for store hensyn til at man ønsker et generelt system som skal passe for alle situasjoner og forskjellige typer skatteyttere, samtidig som det skal være administrativt enkelt å håndtere. Oljeselskapene rammes spesielt hardt av dette, ettersom disse selskapene er i en helt spesiell situasjon med særskilte skatteregler og en spesielt omfattende ligningskontroll sammenlignet med andre skatteyttere. Den spesielt høye beskatningen kan bli medføre at det lett kan bli et betydelig misforhold mellom de feil som begås og konsekvensen i form av tilleggs skatt.

OLF støtter også mindretallets prinsipale syn om at en ren strafferettslig modell etter mønster fra Danmark også kunne vært en god løsning i Norge. Vi merket oss at også utvalgsflertallet synes å mene at den danske modellen fungerer godt i praksis, men altså uten at de valgte å foreslå en slik modell for Norge.

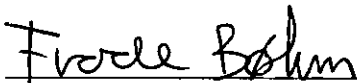
Som påpekt foran kan mange av de hensynene som er framhevet i forhold til å ha et effektivt og enkelt sanksjonssystem i et masseforvaltningssystem ikke gjøres gjeldende for petroleumssektoren, noe som etter vår vurdering tilsier at det kan være behov for å ha særskilte regler for denne næringen også når det gjelder tilleggsskatt. Eksempler på dette kan være å åpne for større grad av differensiering bl.a. i forhold til satsstrukturen, eventuelt kombinert med at tilleggsskatt avgrenses til skatt på alminnelig inntekt.

Når det gjelder innstillingens konklusjon med hensyn til periodiseringsfeil, er vi sterkt uenig i det forslag som fremsettes, og kan heller ikke se at den begrunnelse som anvendes er korrekt. Videre mener vi at dagens regler for når tilleggsskatten skal effektueres ved underskudd bør opprettholdes. Det samme gjelder forslaget om å beregne renter ved ligningsendringer.

I tillegg er OLF av den oppfatning at det i det minste

- gis en klarere presisering av kravene til aktsomhet/uaktsomhet
- gis større fleksibilitet i forhold til de satser som skal benyttes, slik at mindre feil kan gi grunnlag for lavere tilleggsskatt
- utvide unntaksregelen til også å omfatte andre feil enn "åpenbare skrive og regnefeil"
- utvide forståelsen av tredjemannsopplysninger til også å omfatte opplysninger fra operatør mv.

Med vennlig hilsen
OLJEINDUSTRIENS LANDSFORENING

for 
Finn Roar Aamodt
Adm. direktør