



**Sentralskattekontoret  
for utenlandssaker**

Saksbehandler  
Martin Blikra

Deres dato  
17 mars 2003

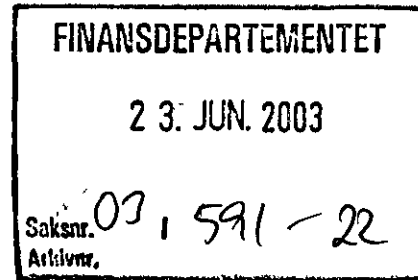
Vår dato  
19 juni 2003

Telefon  
51 96 96 57

Deres referanse  
03/591 SL heg/KR

Vår referanse  
97/00306-080

Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep  
0030 Oslo



### Høringsuttalelse - NOU 2003: 7 Tilleggsskatt m.m

Det vises til brev av 17. mars 2003 hvor tilleggsskatteutvalgets innstilling er sendt på høring med høringsfrist 17. juni. Vi beklager at vår uttalelse kommer noe etter fristen. Før vi kommenterer konkret de enkelte forslagene i tilleggsskatteutvalgets utredning vil vi knytte enkelte generelle kommentarer til forslagene.

Sentralskattekontoret mener at det system vi har hatt for tilleggsskatt som sanksjon overfor skattytere som unnlater å levere selvangivelse/gir uriktige eller ufullstendige opplysninger i det store og hele har fungert godt. Ved de seneste høyesterettsavgjørelsene om EMK og tilleggsskatt er det oppstått en situasjon hvor man er nødt til å bringe våre regler i samsvar med de krav som er ansett å følge av EMK.

Vi vil bemerke at det kan reises spørsmål om EMDs fortolkning av EMK nødvendigvis innebærer de beste løsningene i forhold til å verne om menneskerettighetene. EMD tar stilling til enkeltsaker og gir i begrenset grad begrunnelser hvor ulike hensyn er veiet opp mot hverandre. Det er ikke sikkert at det er til fordel for den enkelte borger at man får en utvikling fra administrative sanksjoner til straffesanksjoner. Selv om det kan reises spørsmål ved om de løsninger EMD gir anvisning på er gode sett i et mer helhetlig perspektiv, innser vi at vårt sanksjonsapparat må tilpasses og bringes i overensstemmelse med de skranker som oppstilles i EMK. Vi skal klare å oppfylle de nye krav som stilles, selv om vi ser at det kan medføre omlegging av rutiner og omprioriteringer fordi kravene innebærer økt ressursbruk.

Når det nå utarbeides endringer for å oppfylle de krav som oppstilles i EMK, mener vi det er svært viktig at spørsmålene i størst mulig grad får sin avklaring i lovforarbeidene. Vi er selvsagt klar over at det kan være vanskelig å få en avklaring av alle spørsmål som kan dukke opp i praksis, men vil likevel framholde at vi ser på usikkerheten om rekkevidden av de ulike rettighetene i EMK som et av de største problemene i en masseforvaltning som skatteetaten

Postadresse  
Postboks 8031  
4068 Stavanger  
sfu@skatteetaten.no

Kontoradresse  
Pnnsens vei 1, Sandnes  
Org nr 871 521 182

Sentralbord  
+47 51969600  
Telefaks  
+47 51678559

Med utgangspunkt i de generelle kommentarene våre ovenfor, vil vi gi vår tilslutning til det forslaget som er fremmet av utvalgets flertall. I det følgende kommenteres utvalgets utkast til nye bestemmelser.

#### *Til utkastet § 4-10 nr 5*

Etter utkastet framgår det at skattyter ikke kan pålegges å medvirke til undersøkelse etter at vedkommende er varslet om ilegging av tilleggsskatt. Det er tre forhold vi ønsker å kommentere

#### *Juridisk person*

I debatten som tilleggsskatteutvalgets utredning har medført, er det reist spørsmål om selvinkrimineringsforbudet gjelder for juridiske personer. Vi er oppmerksom på at EMK artikkel 6 som sådan gjelder for juridiske personer, men peker på at det likevel kan reises spørsmål om selvinkrimineringsforbudet gjelder disse. I litteraturen om EMK er det vist til flere rettigheter som etter sin art ikke er relevante for juridiske personer, for eksempel retten til ikke å bli utsatt for tortur, samvittighetsfrihet og rett til utdanning. EMD har ansett selvinkrimineringsforbudet som en grunnleggende rettighet uten at det er gitt noen nærmere begrunnelse mht. hvilke hensyn denne rettigheten verner. Det er derfor vanskelig å angi nærmere rekkevidden av rettigheten. Dette illustrerer noe av det vi pekte på i våre generelle bemerkninger vedrørende EMK og EMD.

I norsk straffeprosess hadde man tidligere en forklaringsplikt, men ikke nå lenger. Bakgrunnen er i følge Johs. Andenæs i Norsk straffeprosess at "En slik forklaringsplikt kan sette siktede i den situasjon, at han har valget mellom å lyve sammen en forklaring eller å tilstå. Denne samvittighetskonflikt har man ønsket å frita ham for."

De hensyn som ligger til grunn for den norske regel er ikke nødvendigvis avgjørende for forståelsen av EMK. Vi mener imidlertid at de gir et utgangspunkt for en avgrensning av rekkevidden av vernet. Utvalget har ikke problematisert spørsmålet om juridiske personer er omfattet av selvinkrimineringsforbudet. Vi mener mye kan tale for at det ikke er tilfelle. En juridisk person kan neppe komme i en slik samvittighetskonflikt. Uansett er det et spørsmål vi mener bør avklares nærmere. Det er mulig at det er naturlig å legge til grunn et vern om enkelte ledende personer i et selskap. Det kan også gjøre seg gjeldende ulike hensyn avhengig av selskapets størrelse.

#### *Medvirkning*

Utkastet sier at skattyter ikke kan pålegges å medvirke til undersøkelse etter at varsel er gitt. Vi reiser spørsmål ved om bestemmelsen er gitt en ordlyd som gir bestemmelsen et for vidt anvendelsesområde. Medvirkning dekker slik vi ser det mer enn det vi oppfatter er kjernen i selvinkrimineringsforbudet, retten til å forholde seg taus. Det dekker også mer enn utvalget selv synes å legge til grunn at selvinkrimineringsforbudet skal få anvendelse på. På s. 138 er det bl. a. framholdt at "etter utvalgets oppfatning kommer det å tilrettelegge for

kontrollundersøkelser ved å gi tilgang til kontorlokaler, arkiv mv., ikke i konflikt med prinsippet.”

*Varsel som skjæringstidspunkt*

Etter utvalgets utkast gjelder selvinkrimineringsvernet fra det tidspunkt det er varslet om tilleggsskatt. Utvalget har bl a. på s. 72 og s. 143 reist spørsmål om vernet kan inntre på et tidligere tidspunkt. Vi mener imidlertid at utvalget i for liten grad problematiserer spørsmålet om skattyter før varsel er gitt kan være vesentlig berørt og vernet av EMK. Vi mener det bør konkretiseres nærmere når slikt varsel skal gis i en del typetilfeller. Vi tror ikke at det er så upraktisk at skattyter kan påberope seg retten til å forholde seg taus på et tidligere tidspunkt.

*Til utkastet § 4-11*

Sentralskattkontoret for utenlandssaker gjennomfører kontroller i utlandet, i samarbeid med utenlandsk skattemyndighet. Vi savner en behandling av utkastet til § 4-11 i forhold til kontrollvirksomhet i utlandet.

*Til utkastet § 9-10*

Kontoret gir sin tilslutning til dette forslaget. Vi forutsetter at bestemmelsen også gjelder de som ved vårt kontor omtales som forbigått ved ligningen. Det er de skattytere som vi for eksempel blir oppmerksom flere år etter at de har hatt skattepliktig aktivitet i Norge.

*Til utkastet § 10-1*

Kontoret slutter seg til forslaget om å innføre et gebyr for forsinket og ikke levert selvangivelse. Gebyrets størrelse er angitt i utkastet § 10-4 og utvalget har forutsatt at den foreslåtte gebyrordningen ikke er å anse som straff i konvensjonens forstand, jf s. 135. Utvalget har på s. 132 drøftet mulighetene for å differensiere mellom ulike grupper skattytere, men har kommet til at gebyret skal beregnes ut fra hvilken type oppgave forsinkelsen knytter seg til og forsinkelsens lengde. Utvalget har pekt på at det kan være vanskelig å differensiere gebyret mellom ulike typer skattytere.

Etter kontorets oppfatning framstår det som urimelig at forsinkelsesgebyret vil være det samme for en vanlig lønnstaker og et stort selskap. Den formelle likheten et kronemessig likt gebyr medfører, innebærer samtidig en reell forskjellsbehandling ved at den økonomiske belastningen gjennomgående vil oppleves tyngre for vanlige lønnstakere enn for selskap. Legitimiteten av et slikt gebyrsystem avhenger etter vårt syn av at det ikke blir for store forskjeller. Vi foreslår at det vurderes om man kan differensiere for eksempel ut fra en nærmere angitt andel av omsetning/bruttolønn. Vi antar at et gebyr i størrelsesordenen 2,5 promille av bruttolønn/bruttoomsetning for unnlatt levering av selvangivelse, kan være et utgangspunkt. En slik regel kan dessuten suppleres med minimumssatser. På den måten vil gebyret få en viss realitet også for store selskaper. Ut fra rettferdsbetraktninger og vurdering av reell likhet, må det la seg gjøre å differensiere uten at gebyrordningen blir å anse som straff etter EMK.

Gebyret for unnlatt levering av selvangivelse er i forslaget knyttet opp til tidspunkt for utlegg av skatteliste etter ligningsloven § 8-8. Sentralskattekontoret påpeker på at for ligningsmyndigheten spiller det liten praktisk rolle om en forsinket selvangivelse kommer inn rett før utlegg eller noen tid etterpå. Ligningsarbeidet avsluttes i realiteten ca 4 uker før utlegg. For å anse en selvangivelse som forsinket i motsetning til ikke levert, bør den etter vår mening være levert en stund før utlegg slik at det er mulig å ta selvangivelsen i betraktning før utleggingstidspunktet. Vi foreslår derfor at skjæringstidspunktet settes 5 uker før utlegg av ligning.

Vi forstår det slik at utvalget går inn for at unnlatt levering av en forhåndsutfylt selvangivelse skal medføre gebyr, men ikke tilleggsskatt dersom opplysningene i den er riktige og fullstendige. Vi er enige i at det ikke bør ilegges tilleggsskatt. Videre synes vi det bør vurderes om ikke forhåndsutfylt selvangivelse kan anses levert ved stilltiende samtykke.

*Til utkastet § 10-6*

Vi har ingen innvendinger til utkastets utforming.

*Til utkastet § 10-7*

Vi synes det er greit at man foreslår lovfestet reglene om ansvar for medhjelpere. Vi forutsetter at bestemmelsen kun gjelder i forhold til medhjelpere, men peker på at noen av de samme problemstillingene som er omhandlet i utkastet § 10-7 nummer 2 kan oppstå i forhold til skatteytters egne ansatte.

*Til utkastet § 10-9*

Vi slutter oss til forslaget og mener særlig at det er bra at utvalget foreslår en slik bestemmelse som i utkastet § 10-9 nummer 3. Slik situasjonen er i dag, kan et utenlandsk selskap som ilegges tilleggsskatt som ikke effektueres på grunn av framførbart underskudd, unngå tilleggsskatt ved å ikke komme tilbake til norsk beskatningsområde ved å komme tilbake med nytt selskap.

Det er imidlertid noen av utvalgets bemerkninger knyttet til utkastet § 10-9 vi er noe usikre på. Vi oppfatter utvalget slik at det ved unnlatt levering av selvangivelse skal ilegges et gebyr for bruddet på plikten til å levere selvangivelse og tilleggsskatt for at skattyter har gitt ufullstendige opplysninger.

Vi synes det er enkelte uklarheter i utvalgets forslag mht den situasjon at skattyter i ettertid leverer selvangivelse som realitetsbehandles. I utredningen s 100 første spalte sier utvalget at det foreslår at beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten fastholdes selv om grunnlaget for ligningen reduseres som følge av opplysninger i selvangivelsen. Situasjonen kan for eksempel være at et selskap er skjønnslignet og ilagt tilleggsskatt for en inntekt på 100 etter å ha unnlatt å levere selvangivelse. I følge utvalget skal tilleggsskatten bestå uendret selv om en senere selvangivelse (levert etter utleggsdatoen) blir realitetsbehandlet (utvalget s 100 og s 181). Vi får ikke dette helt til å stemme med det utvalget sier om adgangen til å framlegge nye

bevis for domstolen for eksempel på s 150 første spalte Vi oppfatter utvalget dithen at skattyter i en sak for domstolene om tilleggs-katt har anledning til å komme med nye opplysninger om hva som er riktig grunnlag for beregning av tilleggs-katt Det gir dårlig sammenheng at ligningsmyndighetene i tilleggs-kattesaken skal se bort fra de nye opplysningene i selvangivelsen selv om de legges til grunn ved endringsligningen samtidig som opplysningene skal kunne legges fram dersom skattyter går til domstolene med tilleggs-kattesaken Et slikt regelverk vil oppfordre til søksmål

Ovenfor har vi tatt som utgangspunkt at EMK forutsetter at skattyter kan prøve alle sider av tilleggs-kattesaken for domstolen, herunder grunnlaget for beregningen. Videre tar vi som utgangspunkt at han kan legge fram eventuelle nye opplysninger som er relevant for grunnlaget for tilleggs-katt Gjeldende bestemmelse i ligningsloven § 10-2 nummer 2 er etter vår mening formulert slik at skattyter ikke kan komme med nye opplysninger i forhold til det skjønn som er gjort, ved at den skal beregnes av den skatt som fastsettes ved ligningen. Således er det mulig å utforme "straffebudet" for unnlatt levering av selvangivelse på en slik måte at nye opplysninger om grunnlaget for beregning av tilleggs-katt ikke blir relevant Det vil imidlertid medføre at skattyter ikke kan få prøvd "straffutmålingen" ved domstolene. Hvorvidt det vil være i strid med EMK er vi usikre på. Dersom en slik bestemmelse ikke er i strid med EMK, mener vi det beste for ligningsmyndighetene ville være å videreføre dagens bestemmelser om tilleggs-katt ved unnlatt levering av selvangivelse

*Til § 10-10 bokstav c*

Tidfestingsfeil kan reise spesielle problemstillinger i forhold til utenlandske selskap Kriteriet "automatisk reversert" kan fortjene en nærmere avklaring i forhold til utenlandske selskaper som er midlertidig skattepliktige til Norge Situasjonen kan for eksempel være at den midlertidige skatteplikten opphører etter 2 eller 3 år

*Til § 10-10 nr 4*

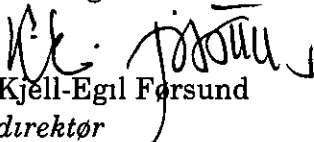
Kontoret slutter seg til den foreslåtte bestemmelsen

*Dobbeltbeskatning/ulike land*

Det kan tenkes en situasjon hvor en skattyter får norsk tilleggs-katt og kan ilegges en sanksjon i et annet land på samme grunnlag Det kan for eksempel være tilfellet dersom et selskap har unnlatt å opplyse til norske myndigheter om inntekter fra et oppdrag skattepliktig til Norge samtidig som inntektene heller ikke er oppgitt i hjemlandet Ved kreditmetoden for unngåelse av dobbeltbeskatning, vil man i en slik situasjon kunne "straffes" både i Norge og hjemlandet for det samme forholdet

Vi er oppmerksomme på EMK protokoll 7 artikkel 4 retter seg mot to straffeforfølgninger innen samme jurisdiksjon og at man kan få tilleggskatt i to land derfor ikke rammes av EMK. Vi peker imidlertid på at dette er en problemstillingen som det kanskje kan være naturlig å se nærmere på i den videre behandling av tilleggskatteutvalgets utredning.

Vennlig hilsen

  
Kjell-Egil Førsund  
direktør

Kopi til Skattedirektoratet

  
Jon Rørosgaard