



Finansdepartementet
postmottak@fin.dep.no

Vår dato 02.03.2015
Deres dato 21.11.2014
Vår referanse em/273-30465
Deres referanse 12/767 SL MMT/KR

Høring - forslag til ny skatteforvaltningslov

Det vises til høringsnotat av 21. november 2014 med forslag til ny skatteforvaltningslov.

NHO er positiv til en samordning og forenkling av dagens systemer for forvaltning av ulike skatter og avgifter. Formålet med en ny lov er også større rettssikkerhet for skattyterne.

NHO er enig i at følgende forslag vil kunne bidra til bedre rettssikkerhet:

- Klageadgang på bindende forhåndsuttalelser.
- Ny klageordning som allerede er vedtatt, under forutsetning om de justeringer som er nevnt i vår høringsuttalelse av 14. juli 2014.
- Større bruk av unnskyldningsgrunner ved vurdering av tilleggsskatt.

NHO er i mot følgende forslag til skjerpelser:

- En ny selvfastsettingsmodell hvor skattyter gjøres ansvarlig ikke bare for riktige og fullstendige opplysninger om egne formues- og inntektsforhold men også for fastsettelsen av formues- og inntektsskatteplikt, altså den skatterettslige forståelsen.
- Endringsfrist til skattyters ugunst økes fra to til fem år også i tilfeller hvor det verken er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

NHO mener det bør gjøres ytterligere forbedringer i reglene om tilleggsskatt:

- Det bør innføres et beløpsmessig tak for tilleggsskatt slik som det foreslås for tvangsmulkt og overtredelsesgebyr, eventuelt adgang til beløp i stedet for prosent slik det er for merverdiavgift i dag.

Departementet har i høringsbrevet inndelt de sentrale endringene i fire grupper. Våre kommentarer i det følgende er inndelt på samme måte:

1. Ny modell for fastsetting av formues- og inntektsskatt.
2. Nye frister for endring av skattefastsetninger.
3. Nye regler om tilleggs-skatt og andre reaksjoner.
4. Klageadgang på bindende forhåndsuttalelser.

1. Ny modell for formues- og inntektsskatt - selvfasting

Selvangivelsesprinsippet er grunnleggende i dagens ligningslov. Det gjelder for skattlegging av inntekt og formue etter skatteloven av 1999, og innebærer en plikt til å fremlegge faktiske opplysninger slik at skattekontoret kan fastsette skatteplikten. Det innebærer at skattyter ikke behøver å ta stilling til om for eksempel et mottatt beløp er skattepliktig inntekt eller hvilken type inntekt, for eksempel arbeidsinntekt eller kapitalinntekt. Så lenge man opplyser om de faktiske forhold, har man oppfylt sin plikt.

Etter den foreslåtte fastsettingsmodellen må skattyter selv vurdere om beløpet er skattepliktig. Det er med andre ord en *selvfastingmodell*. Skattekontoret skal bare ta stilling og fatte et enkeltvedtak dersom det overprøver vurderingen og gjør en endring i skattyters fastsettelse. Dette innebærer at rapporteringen av skatt vil få likheter med ordningen for merverdiavgift og særavgifter som skjer som selvdeklaring.

I høringsnotatet fremholdes det at selvfastingmodellen i de aller fleste tilfeller vil være i samsvar med dagens praksis. For den alminnelige lønsmottaker kommer selvangivelsen ferdig utfylt. Skattyter behøver ikke å foreta seg noe, selvangivelsen innleveres ved passivitet.

NHO er uenig i at innføring av en selvfastingmodell kun er en formalitet og bare gjør loven i samsvar med dagens ordning. Dagens ordning er motsatt: Det er grunnlagsdata fra tredjeparter og skatteetatens sammenstilling som fasetter ligningen, i enda større grad enn tidligere. Skattyter er en passiv part hvis forpliktelse er å gi beskjed dersom noe er uriktig eller ufullstendig vedrørende de faktiske forhold. Skattyter gjorde rent *faktisk* skatterettslige juridiske vurderinger i langt større grad da man fylte ut selvangivelsen selv. Men det har aldri vært noen *plikt* for skattyter til å gjøre skatterettslige vurderinger. Dette foreslås nå innført uten at det i høringsnotatet er noen reell drøftelse av det som prinsipielt sett er en total omlegging av systemet.

Det sentrale ved en omlegging fra opplysningsplikt til en plikt til å gjøre skatterettslige vurderinger, er hvordan brudd på forpliktelsen vil bli sanksjonert. Det fremgår av høringsnotatet at det ikke skal være noen endringer fra dagens regler. Det vil altså si at det i følge departementet fortsatt er brudd på plikten til å gi opplysninger om de faktiske forhold som skal kunne medføre tilleggs-skatt og eventuelt straff.

Hva er en da "opplysning" i den nye skatteforvaltningslovens forstand? Vil det fortsatt være faktiske opplysninger eller vil endringen til en fastsettingsplikt innebære at "opplysning" også inkluderer korrekt skattemessig vurdering/kategorisering av beløpet? Lovens systematikk legger opp til at det er et utvidet opplysningsbegrep som innføres. Selv om det i

høringsnotatet uttales at det ikke er ment å innebære noen endring, er det vanskelig å se for seg at det vil bli realiteten når grunnprinsippet for hva plikten omfatter blir endret og utvidet.

Det vil skape unødvendig uforutsigbarhet dersom dette dilemmaet ikke drøftes i lovforarbeidene.

Endringen fra et selvangivelsesprinsipp til et selvfastsettingsprinsipp vil ha enda større betydning for skattytere med mer kompliserte inntekts- og formuesforhold enn for skattytere med enkle forhold. Dette vil med andre ord primært ramme de som driver næringsvirksomhet, det vil si selskaper og selvstendige næringsdrivende.

NHO anmoder departementet om at det gjøres en reell drøftelse av dette før det foreslås for Stortinget å gjøre en total omlegging av dagens selvangivelsesprinsipp.

2. Nye frister

NHO støtter ikke forslaget om utvidelse av gjeldende toårsfrist til en femårsfrist for endring til skattyters ugunst når det verken er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Skatt er en økonomisk byrde for den enkelte skattyter. Det er et stort behov for sikkerhet og trygghet for at det ikke plutselig skal komme varsel om nye skattekrav fra fem år tilbake i tid. To år er kanskje kort tid for skatteetaten, men for den enkelte skattyters økonomi er en slik mulig endringsperiode ganske lang. Det fremstår verken som rimelig eller rettferdig at det ikke skal ha noen konsekvens for endringsfristen hvorvidt man gir riktige og fullstendige eller uriktige og/eller ufullstendige opplysninger.

På den annen side foreslås det at skattyter ikke skal kunne endre sin egen fastsetting senere enn to år etter leveringsfristen for skattemeldingen. Vi mener det mangler symmetri her. En felles toårsfrist for all egenretting innebærer dessuten at endringsadgangen for rapportering av merverdiavgift reduseres fra tre til to år. NHO er skeptisk til en slik innstramning, særlig dersom dette kan få betydning for muligheten til å hente opp tidligere fradrag gjennom ordningen med tilbakegående avgiftsoppgjør. En fordel med gjeldende treårsfrist, er også at den korresponderer med fristen for foreldelse.

NHO mener derfor en treårsfrist både for egenretting og skatteetatens endringsadgang vil være en rimelig løsning som tar hensyn til begge parter og dessuten skaper symmetri i regelverket.

NHO mener det også burde vært vurdert å lovfeste en frist for når passivitet fra skatteetatens side innebærer at endringsadgangen bortfaller. Dagens praksis er for vag og skaper for stor uforutsigbarhet for skattyterne. Høringsnotatets forslag om utvidet endringsfrist forskyver i stedet balansen ytterligere i disfavør av skattyterne. En utvidelse av endringsfristen burde i det minste vært supplert med en klar aktivitetsplikt for skatteetaten., det vil si en frist for hvor lenge etter et varsel et endringsvedtak kan fattes.

NHO er også av den oppfatning at dagens regel om en minimumsfrist på tre uker for forhåndsvarsling bør beholdes.

3. Tilleggsskatt og andre reaksjoner

Det er positivt at det gjøres en gjennomgang og en samordning av ulike sanksjoner ved brudd på bestemmelser i skatteforvaltningsloven. Departementet foreslår tvangsmulkt, overtredelsesgebyr, tilleggsskatt og straff.

Tvangsmulkt foreslås som den reaksjonsform myndighetene først skal benytte for å fremtvinge en reaksjonsform. NHO er enig i at det i utgangspunktet er hensiktsmessig. Da må den imidlertid benyttes på en måte som oppfattes som rimelig og rettferdig. Det er derfor viktig at den forblir en kan-regel slik departementet foreslår. På den annen side krever likhet og rettssikkerhet at det er klare regler også for kan-regler, det vil si at det utarbeides forskrifter med retningslinjer og nærmere detaljer for skattemyndighetenes praktisering.

Ved innføring av nye rapporteringsbestemmelser er det for eksempel mulig å vedta at det skal være en innføringsperiode uten reaksjoner. Det samme bør gjelde for overtredelsesgebyr som er reaksjonsformen der tvangsmulkt ikke lenger er hensiktsmessig, altså en reaksjon etter at det er konstatert manglende oppfyllelse av en plikt.

Overtredelsesgebyr vil blant annet fortsatt kunne være aktuelt for brudd på plikten til å føre og oppbevare personallister. Dette er en relativt ny og for mange svært omfattende forpliktelse. Det ble uttalt fra myndighetshold at man skulle være lempelige med ileggelse av reaksjoner den første tiden. Erfaringene er at man har vært ganske strenge. Dersom en innføringsperiode uten gebyrreaksjoner ikke er klart forankret i lov eller forskrift, er det risiko for at det oppstår forskjellbehandling. Det er et positivt forslag at bestemmelsen om overtredelsesgebyr skal være en kan-regel, ikke en skal-regel som i dag. Og det er positivt at de nærmere kriterier for når gebyr bør ilegges og hvor stort gebyret skal være, fastsettes i forskrift innenfor lovens rammer slik som for reglene om tvangsmulkt.

Reglene om **tilleggsskatt** foreslås endret slik at det blir en mer samordnet sanksjon for alle typer skatter. Normalsatsen foreslås til samme nivå som alminnelig sats for tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven i dag, det vil si lavere enn etter ligningsloven i dag. Det blir tydeligere unntaksbestemmelser og tilleggsskatten skal ikke inndrives før saken er endelig avgjort. Dette er positivt.

Som påpekt under punkt 1 ovenfor mener vi det må utredes nærmere hvilke konsekvenser det vil ha for opplysningsplikten dersom skattyter skal bli ansvarlig også for de skatterettslige vurderingene av sine inntekts- og formuesforhold. Det er brudd på opplysningsplikten som sanksjoneres med tilleggsskatt og NHO mener det må klargjøres i lovteksten at skatterettslige feilvurderinger ikke skal kunne medføre ileggelse av tilleggsskatt.

Det foreslås at tilleggsskatt fortsatt skal kunne ilegges uten krav om skyld men at skattyter skal slippe tilleggsskatt når det foreligger unnskyldningsgrunner. Departementet argumenterer med at det må være et enkelt system – for myndighetene – og at en objektiv regel hvor myndighetene slipper å påvise skyld oppfyller denne forutsetningen. Endringen fra ligningslovens "unnskyldelig på grunn av.." og med oppramsing av konkrete forhold, til forslaget "unnskyldelig", skal ifølge departementet gi en lempeligere regel særlig for virksomheter og næringsdrivende.

Det er positivt at det legges opp til utvidet bruk av unnskyldningsgrunner ved vurdering av tilleggsskatt. Vi mener imidlertid lovteksten alene er for vag. Det bør fastsettes klarere i forskrift når bestemmelsen skal anvendes, for å sikre likhet og forutberegnelighet og at dette reelt sett blir en lemping av tilleggsskatten.

For tilleggsavgift etter dagens merverdiavgiftslov er det et krav om skyld. Det innebærer dermed en skjerpelse å gå over til en objektiv modell med unnskyldningsgrunner slik det foreslås i høringsnotatet. Etter NHOs erfaring er imidlertid dagens skyldkrav mer en formalitet enn et reelt krav. Gjeldende skyldkrav for næringsdrivende praktiseres så strengt at en objektiv regel om tilleggsavgift i kombinasjon med en utvidet praktisering av unnskyldningsgrunner, sannsynligvis vil innebære en lempeligere sanksjonering enn tilfellet er i dag.

Vi er enige i at et opportunitetsprinsipp, det vil si at bestemmelsen om tilleggsskatt skal være en kan-regel, vil være problematisk under hensyn til likebehandling og forutberegnelighet. Nærmere retningslinjer for unnskyldelige grunner kan inngå i den forskriften det legges opp til, om at det kan bestemmes at det i særskilte grupper av saker ikke skal ilegges tilleggsskatt.

NHO mener det også bør innføres en maksimumsgrense for tilleggsskatt slik det er foreslått for tvangsmulkt og overtredelsesgebyr. Tilleggsskatt er parallellen til overtredelsesgebyr der det ikke er aktuelle skattebeløp å beregne et tillegg av. For skattytere med store beløp i sin selvangivelse kan tilleggsskatt utgjøre millionbeløp der det dreier seg om rene feil men hvor skattemyndighetene ikke finner at det foreligger relevante unnskyldelige forhold. NHO mener den manglende forholdsmessighet i dette er uheldig for skattesystemets legitimitet.

I dagens merverdiavgiftslov har man en mulighet for beløpsmessig fastsettelse av tilleggsavgift der prosentsats vil gi en uforholdsmessig streng reaksjon. Denne er foreslått fjernet.

NHO mener det enten bør innføres et beløpsmessig tak for tilleggsskatt slik som det foreslås for tvangsmulkt og overtredelsesgebyr, eventuelt adgang til beløp i stedet for prosent slik det er for merverdiavgift i dag

4. Klageadgang på bindende forhåndsuttalelser

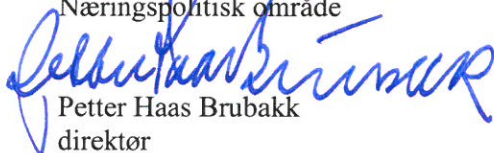
Det er positivt at det foreslås å innføre adgang til å klage på bindende forhåndsuttalelser (BFU) og en utvidelse av ordningen til å gjelde alle områder omfattet av skatteforvaltningsloven. Det er fra ulike hold også tatt til orde for å innføre mulighet til domstolsprøving. NHO er enig i at dette bør vurderes når spørsmålet om klageadgang først er oppe til vurdering.

NHO savner en nærmere omtale av BFU-ordningen, blant annet spørsmålet om retningslinjer og praksis knyttet til offentliggjøring av denne type uttalelser. Vår erfaring tilsier at gjeldende praksis rundt hvem som avgir den enkelte uttalelse (det lokale skattekontor eller Skattedirektoratet ved mer prinsipielle spørsmål) i for stor grad styres av tilfeldigheter. Ettersom det i utgangspunktet bare er avgjørelser som avgis av Skattedirektoratet som offentliggjøres, gir dette et upresist rettskildebilde med hensyn til hvilke uttalelser som foreligger.

Spørsmålet om offentliggjøring får økt aktualitet som følge av at den foreslåtte klageretten. NHO mener at det bør vurderes om samtlige bindende forhåndsuttalelser bør offentliggjøres i anonymisert utgave. Klageavgjørelser som gjelder bindende forhåndsuttalelser vil kunne innebære en praksis på linje med klagenemndsavgjørelser i ordinære klagesaker.

En offentliggjøring av samtlige bindende forhåndsuttalelser vil også kunne bidra til å redusere mengden av uttalelser ved at rettstilstanden for enkelte disposisjoner vil være avklart.

Med vennlig hilsen
NÆRINGSLIVETS HOVEDORGANISASJON
Næringspolitisk område



Petter Haas Brubakk
direktør



Ellen Mulstad
advokat

Vedlegg: NHOs høringsuttalelse av 14.juli 2014 vedr ny klagenemndsordning

