

Memo

Fra: Aker Solutions ASA v/Njaal Arne Høyland
Akastor ASA v/Helene Langlo Volle

Til: Finansdepartementet

Deres ref: 12/767

Dato: 2. mars 2015

Høringsuttalelse – ny skatteforvaltningslov

Vi viser til departementets høringsnotat av 21. november 2014 vedrørende forslag til ny skatteforvaltningslov, med høringsfrist 2. mars d.å.

Aker Solutions ASA og Akastor ASA (samlet «Selskapene») støtter forslaget om ny skatteforvaltningslov, som i det vesentlige er en lovteknisk forbedring av et regelverk som i dag er relativt uoversiktlig, og lite tilpasset en moderne hverdag. Etter Selskapenes syn vil lovforslaget bedre tilgjengeligheten av dette regelverket.

Forslaget inneholder også noen materielle endringer, og Selskapene ønsker å knytte noen kommentarer til enkelte av disse endringsforslagene, nærmere bestemt (i) adgangen til å klage på bindende forhåndsuttalelser, (ii) frister for endring av skattefastsetting mv og (iii) tilleggsskatt.

1. Klageadgang for bindende forhåndsuttalelser

I høringsnotatet foreslås det en adgang for skattyter til å påklage bindende forhåndsuttalelser etter de alminnelige klagereglene for vedtak om skattefastsetting, mens det ikke foreslås noen tilsvarende adgang for overordnet skattemyndighet til overprøving av en bindende forhåndsuttalelse. Selskapene er enig i dette, og synes disse forslagene er godt begrunnet i høringsnotatet.

Det foreslås imidlertid ingen rett for den skattepliktige til å bringe en bindende forhåndsuttalelse inn for rettslig overprøving. *Selskapene mener at det også bør innføres mulighet for rettslig overprøving av bindende forhåndsuttalelser.*

Det er en svakhet ved dagens ordning at det ikke er mulig å bringe en bindende forhåndsuttalelse inn for rettslig overprøving. Denne begrensningen gjør antagelig at ordningen benyttes i mindre grad enn den ellers ville ha blitt. At skattyteren har anledning til å gjennomføre den planlagte disposisjonen selv ved en «negativ» bindende forhåndsuttalelse, for deretter å bringe ligningsvedtaket inn for domstolene i etterkant, er ikke tilstrekkelig, og denne muligheten benyttes antagelig svært sjelden. En av grunnene, som også påpekes i høringsnotatet, er at skattyterne ofte vil vise tilbakeholdenhet med å foreta en disposisjon hvor man har fått en negativ forhåndsuttalelse, særlig hvor saken involverer betydelige beløp. Og skulle skattyteren likevel velge dette, vil det vanligvis ta flere år å få en rettslig avklaring, noe som naturlig nok ikke er ønskelig.

En ordning der skattyter gis anledning til rettslig overprøving vil kunne føre til en viss merbelastning på domstolene. Selskapene tror likevel at antallet skattytere som vil benytte seg av denne muligheten vil være

relativt begrenset, blant annet som følge av tidspresset som det vanligvis vil være i denne typen saker (man er avhengig av å få uttalelsen før disposisjonen gjennomføres), samt kostnadene som er forbundet med å bringe saken inn for domstolene. Men i enkelte saker, hvor det ikke er et slikt tidspress, ville en mulighet til domstolskontroll kunne være kjærkommen. Og som påpekt av professor Ole Gjems-Onstad i en artikkel i Skatterett 2014 s. 104 (på s. 117) er forhåndsuttalelser etter sin art særlig egnet til domstolsprøving:

«...Tvert i mot, få spørsmål er så egnet for domstolsprøvelse som bindende forhåndsuttalelser. Faktum er forutsatt. Uenigheten gjelder bare jussen og spørsmålene er vanligvis godt utredet. Antagelig er dette saker som kunne gå rett inn for lagmannsretten. Det kunne sikret et «fast track» for Høyesteretts avklaring av nye skattelovsbestemmelser.»

Selskapene er enig i dette. En slik ordning, hvor man relativt raskt kunne få Høyesteretts syn på blant annet nye skattelovbestemmelser, vil være i både skattyternes og skattemyndighetenes interesse. Det vil bidra til en hurtig rettslig avklaring av tvilsomme skattespørsmål.

2. Frister for endring av skattefastsetting

Det foreslås en generell endringsfrist på skattefastsettinger på fem år, og slik at endringsfrist ikke lenger skal knyttes opp mot skattyters opplysningsplikt (på annen måte enn at dette inngår som et moment i vurderingen av om en sak skal tas opp). Videre foreslås det en utvidet endringsfrist på ti år ved «graverende skatteunndragelser».

Selskapene har flere kommentarer til dette forslaget.

2.1 Den foreslåtte endringsfrist er for lang

Etter Selskapenes syn er det uheldig at fristen for å endre skattefastsetting utvides fra to til fem år i de tilfeller hvor skattyter lojalt har oppfylt sin opplysningsplikt. En utvidelse av fristen fra to til fem år er i seg selv en betydelig utvidelse, og vil medføre en lang periode med usikkerhet i prinsippet for *alle* spørsmål som inngår i skattyterens selvangivelse (skattemelding). I høringsnotatet vises det til begrunnelsen for to års endringsfrist i forarbeidene til ligningsloven 1980, og det sies videre:

«Ligningsbehandlingen er betydelig endret siden loven ble vedtatt. Den gang ble et betydelig antall selvangivelser gjennomgått med sikte på å avdekke feil før ligningen ble lagt ut. Utviklingen har gått i retning av at skattemyndighetene i større grad legger til grunn opplysningene fra de skattepliktige ved den ordinære ligningen. Etter departementets oppfatning tilsier dette at skattemyndighetene bør ha en generell adgang til å endre fastsettingen i en lengre periode enn to år.»

Selskapene kan ikke se at det er et relevant argument for å utvide endringsadgangen hvorvidt kontrollarbeidet foregår før eller etter at ligningen legges ut. Fristen regnes etter dagens regler som hovedregel fra inntektsårets utgang («etter inntektsåret») jf. ligningsloven § 9-6, ikke fra det tidspunkt ligningen legges ut.

Selskapene er enig i at faktum nok er en god del mer komplisert i mange saker i dag enn for 35 år siden, og at dette kan tale for en noe utvidet endringsfrist. Samtidig er antallet opplysninger som skattemyndighetene får innrapportert fra tredjemenn betydelig høyere, noe som antagelig letter mye av arbeidet, og dermed taler mot en utvidet endringsfrist. Selskapene mener derfor at en to års endringsfrist slik den fremgår av ligningsloven bør være tilstrekkelig hvor skattyteren lojalt har oppfylt sin opplysningsplikt.

Hvis det likevel anses å være behov for å utvide endringsfristen, mener Selskapene at fristen ikke bør være mer enn tre år. Hensynet til skattyternes behov for å kunne innrette seg taler sterkt i mot en så betydelig utvidelse av endringsfristen som det foreslås i høringsnotatet.

Etter Selskapenes syn bør *endringsfristen ikke være mer enn tre år* i de tilfeller hvor skattyter lojalt har oppfylt sin opplysningsplikt. En forutsetning for utvidet endringsfrist er at dette må kombineres med aktivitetsplikter for skattemyndighetene (se neste avsnitt).

En fordel med en treårsfrist er at man da også vil få symmetri med treårsfristen for egenretting etter dagens regel i merverdiavgiftsloven § 18-3. Fristen for egenretting er i høringsnotatet foreslått å innskrenkes til to år. Sett i sammenheng med den foreslåtte endringsfristen på fem år for skattemyndighetene, vil dette gi en asymmetri som vil slå særlig uheldig ut for merverdiavgift: Mens skattekontoret kan korrigere manglende beregning av utgående merverdiavgift fem år tilbake i tid, vil skattyter kun ha mulighet til å korrigere korresponderende inngående avgift i to år.

Fradragsretten for inngående avgift er helt grunnleggende i merverdiavgiftssystemet. Merverdiavgiften skal treffe det endelige forbruket av varer og tjenester, og skal i utgangspunktet ikke være en kostnad for de avgiftspliktige. Med en kortere frist enn dagens treårsregel, som for øvrig samsvarer med den alminnelige foreldelsesfristen i foreldelsesloven, risikerer man at inngående merverdiavgift i større utstrekning blir en økonomisk belastning (dvs en skatt) for de avgiftspliktige.

Bestemmelsen om tre års frist for krav om endring til gunst for avgiftspliktige kom inn i merverdiavgiftsloven ved lovendring som trådte i kraft 1. januar 2011 (Prop.1 LS (2010-2011)), og Selskapene kan ikke se behov for å innskrenke denne fristen, i hvert fall ikke uten at det utredes hva de økonomiske konsekvensene av en slik endring vil bli for næringslivet.

2.2 Det bør innføres aktivitetsplikter for skattemyndighetene

Videre mener Selskapene at en utvidet endringsfrist som beskrevet må kombineres med noen «aktivitetsplikter» for skattemyndighetene, først og fremst ved at det bør innføres frister for når skattemyndighetene må fastsette endringsligning. Etter dagens regler er det ingen klar frist for når skattemyndighetene må fastsette endringsligning etter at saken først er tatt opp innenfor fristene i ligningsloven § 9-6. En må dermed falle tilbake på ulovfestede regler om passivitet på ligningsforvaltningsrettens område, slik det er illustrert i Slørdahl-dommen (Rt. 1995 s. 1883) og i Oslo tingretts dom vedrørende ligningen av Hans Gude Gudesen (Utv. 2014 s. 957 - rettskraftig), hvor retten konkluderte med at passivitet på 7 år og 5 måneder fra skattemyndighetenes side førte til at endringsadgangen var bortfalt.

Videre bør det innføres en plikt for skattemyndighetene til å informere skattyter når en sak som er tatt opp blir henlagt. I dag kan det i enkelte tilfeller gå svært lang tid fra skattyter får melding om at en sak er tatt opp til endring til saken er avsluttet for skattyters del, enten fordi skattemyndighetene ikke gir skattyter melding om at saken er henlagt, eller fordi saken formelt ikke er henlagt (selv om skattemyndighetene ikke kommer til å følge den opp). Skattyter vil i slike tilfeller ofte vegre seg mot å kontakte skattekontoret for å forhøre seg om status for saken. Denne mangelen på informasjon til skattyter om at saken henlegges/ikke følges opp er uheldig, og står i strid med skattyters behov for innretting.

Selskapene mener derfor at *utvidet endringsadgang må kombineres med innføring av aktivitetsplikter for skattemyndighetene*, både innføring av frister for å fastsette endringsligning etter at en sak er tatt opp og plikt til å informere skattyter dersom saken henlegges/ikke følges opp.

2.3 Det er uheldig å knytte endringsadgang opp mot illeggelse av skjerpet tilleggsskatt

Endelig mener Selskapene at det som prinsipp er uheldig å knytte endringsadgangen opp mot om det ilegges skjerpet tilleggsskatt eller ikke. Dette kan føre til skattemyndighetene – for å ha adgang til å endre ligningen – legger skjerpet tilleggsskatt i de tilfeller hvor man er utenfor endringsfristen på fem år.

Selskapene mener derfor at endringsadgang ikke bør knyttes opp mot illeggelse av skjerpet tilleggsskatt. Dette bør være to uavhengige vurderinger.

3. Tilleggsskatt

I høringsnotatet foreslås en samordning av vilkårene for illeggelse av tilleggsskatt, slik at tilleggsskatt skal ilegges på objektivt grunnlag, uten krav om skyld (forsett eller uaktsomhet). Dette tilsvarer dagens system for illeggelse av tilleggsskatt etter ligningsloven, men innebærer – i alle fall formelt sett – en skjerpelse for illeggelse av tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven mv.

Det foreslås videre at unnskyldningsgrunnene bør anvendes i større grad enn i dag, og at det ikke lenger skal knyttes opp mot særskilte forhold (sykdom, alderdom osv). Satsen foreslås å være 20%, men med redusert sats på 10% hvis uriktige opplysninger er innberettet av tredjemenn (arbeidsgiver mv). Dagens prinsipp om illeggelse av tilleggsskatt ved tidfestingsfeil foreslås gjort generell, og vil dermed gjelde også for merverdiavgift mv.

Vilkårene for skjerpet tilleggsskatt foreslås å følge dagens system etter ligningsloven, hvor det er krav om forsett eller grov uaktsomhet for opplysningssvikten, mens simpel uaktsomhet er tilstrekkelig for kravet om at opplysningsplikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Satsene foreslås å være 20% eller 40% og skal komme i tillegg til ordinær tilleggsskatt.

Selskapene støtter den samordning av vilkår og satser for tilleggsskatt som foreslås i høringsnotatet. Som påpekt i høringsnotatet, vil dette gi et enklere og mer konsekvent regelverk, og legge til rette for felles retningslinjer og praksis.

Selskapene er også enig i at unnskyldningsgrunnene bør anvendes mer enn etter dagens praksis, og at det dermed er riktig å sløyfe tilknytningen mot nærmere oppregnede forhold (sykdom, alderdom osv). Dette vil blant annet gjøre at unnskyldningsgrunnene også vil kunne påberopes av næringsdrivende skattytere, noe som etter dagens praksis bare forekommer helt unntaksvis. Det er ønskelig med noen retningslinjer på hva som kan anses som unnskyldningsgrunner, slik at skattemyndigheter og domstoler har bedre grunnlag for å utvikle en enhetlig praksis. Selskapene forstår det slik at dette vil bli fulgt opp i skattemyndighetenes retningslinjer.

Selskapene har tatt for gitt at det – på samme måte som i dag – ikke vil være adgang til å illegge tilleggsskatt dersom skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt hva gjelder de *faktiske forhold*. Dette innebærer at det heller ikke etter den nye loven vil kunne ilegges tilleggsskatt i de tilfeller hvor skattyter har tatt feil i den *juridiske vurderingen*, f eks klassifiseringen av en inntektspost som kapitalinntekt eller arbeidsinntekt.

Etter merverdiavgiftsloven er det i dag adgang til å fastsette tilleggsavgiften til et bestemt beløp, som typisk vil være aktuelt der en prosentvis fastsettelse vil gi en uforholdsmessig streng reaksjon. Denne regelen er foreslått opphevet. Selskapene er ikke enig i dette, og mener tvert om at denne regelen bør gjøres generell for all tilleggsskatt. Dette vil sikre et mer smidig system for tilleggsskatt, og man kan unngå tilfeller der tilleggsskatten blir svært stor sett i forhold til forseelsen.