

Næringslivets avgiftsforum

Finansdepartementet

postmottak@fin.dep.no

Vår dato

02.03.2015

Deres dato

21.11.2014

Deres referanse

12/767

HØRING – NY SKATTEFORVALTNINGSLOV

Vi viser til Finansdepartementets høringsnotat sendt på høring 21. november 2014.

I Næringslivets avgiftsforum deltar medlemsbedrifter som har intern fagkompetanse innen avgifter. Vår interesse i kunnskapsutveksling omfatter å gi høringsuttalelser og eventuelt på eget grunnlag å ta opp andre aktuelle spørsmål med myndighetene.

Næringslivets avgiftsforum ønsker å gi høringssvar til forslaget. Høringssvaret følger strukturen i høringsnotatet.

De fleste bedriftene i Næringslivets avgiftsforum er også med i Storbedriftenes skatteforum (SSF). Næringslivets avgiftsforum slutter seg til bemerkningen som er gitt i høringsuttalelsen fra SSF, og avgir merknader som gjelder mer spesielt for merverdiavgift og særavgifter.

9 TAUSHETSPLIKT

Om gjeldende rett og forslaget til ny skatteforvaltningslov sies i høringsnotatet på side 53:

I merverdiavgiftsloven § 13-2 femte ledd er det presisert at opplysninger om at en næringsdrivende er eller ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret eller etter forenklet registreringsordning, ikke er omfattet av taushetsplikt. Bestemmelsen foreslås videreført i lovutkastet § 3-1 annet ledd bokstav b.

Næringslivets avgiftsforum ser gjerne at opplysninger om næringsdrivende som er registrert etter forenklet ordning blir søkbar, slik ordinært registrerte er søkbare gjennom Brønnøysundregistrene.

Næringslivets avgiftsforum

ABB AS
Aker Solutions ASA
Den norske Bank ASA
DNV GL AS
Elkjøp Nordic AS
General Electric
Jotun AS
Kongsberg Gruppen ASA
Nordea Bank Norge ASA
Norsk Hydro ASA
Norske Skogindustrier ASA
Næringslivets Hovedorganisasjon
Siemens
Statkraft AS
Statoil ASA
Telenor ASA
TeliaSonera

.....
Kontaktinformasjon

Næringslivets avgiftsforum

<http://www.avgiftsforum.org/>

Info@avgiftsforum.org

11 ALMINNELIGE SAKSBEHANDLINGSREGLER

14.2 ALMINNELIG OPPLYSNINGSPLIKT

For avgifter foreslås at regel tilsvarende forvaltningsloven § 17 første ledd bortfaller: «forvaltningsorganet skal påse at saken er så godt opplyst som mulig før vedtak treffes».

Høringsnotatet sier om gjeldende rett i punkt 11.2.1.1 på side 66:

Både merverdiavgiftsloven og særavgiftsloven bygger på selvdeklareringssystemet, hvor de skattepliktiges omfattende opplysningsplikt og ansvar for skattefastsettingen står svært sentralt. I disse er utgangspunktet at myndighetenes utredningsplikt får mindre betydning som en følge av de skattepliktiges omfattende opplysningsplikt. Avgiftsmyndighetene kan ha en viss plikt til å innhente ytterligere opplysninger når situasjonen tilsier det. Forvaltningen kan i utgangspunktet ikke bebreides om opplysninger som taler til gunst for en skattepliktig ikke er kommet fram fordi den skattepliktige ikke har oppfylt sin opplysningsplikt, eller på annen måte ikke har fulgt den oppfordring vedkommende måtte ha fått for å opplyse om forholdet.

I tillegg til reglene om utredningsplikt oppstiller forvaltningsloven en alminnelig veiledningsplikt for forvaltningsorganene. Etter forvaltningsloven § 11 skal forvaltningsorganer som behandler saker med en eller flere private parter av eget tiltak vurdere partenes behov for veiledning. Etter forespørsel fra en part, og ellers når sakens art eller partenes forhold gir grunn til det, skal forvaltningen gi veiledning om gjeldende rett på saksområdet og om partens rettigheter mv. Forvaltningsloven § 11 har også regler om veiledning til de som henvender seg til uriktig myndighetsorgan eller hvis henvendelsen inneholder feil som avsender bør gjøres klar over.

Næringslivets avgiftsforum peker på at for merverdiavgift oppstår ikke spørsmålet om utrednings-/opplysningsplikt før ved fravikelse av avgiftssubjektets tidligere selvdeklarering. Til grunn for egedeklareringen oppstiller merverdiavgiftsloven § 15-1 åttende ledd denne aktsomhets- og lojalitetsstandard:

Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel, skal opptre aktsomt og lojalt. Avgiftssubjektet skal bidra til at avgiftsplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og også gjøre avgiftsmyndighetene oppmerksom på feil ved avgiftsberegningen.

I høringsnotatets punkt 14.2.1.4 på side 106 om opplysningsplikt gis det uttrykk for at denne bestemmelsen «må forstås som en framhevelse av avgiftssubjektets lojalitetsplikt i sammenheng med at merverdiavgiftssystemet er et egenfastsettingssystem».

Høringsnotatet (nederst side 67 og øverst side 68) knytter forslaget til opphevelse av skattemyndighetens opplysningsplikt til at formålet med opplysninger er behovet for sikringen av et forsvarlig skjønnsgrunnlag, etter at den avgiftspliktige har misligholdt sin opplysningsplikt (høringsnotatets punkt 11.2.2):

På denne bakgrunn mener departementet det er lite hensiktsmessig å lovfeste noen generell utredningsplikt på skatteområdet. Kravene som stilles til myndighetenes utredning i saker hvor den skattepliktige ikke har overholdt opplysningsplikten sin, anses best regulert i bestemmelser om fastsetting ved skjønn, jf. omtale nedenfor i punkt 18.2.4.

Begrunnelsen gjelder ikke den aktuelle situasjonen at det er avgiftssubjektets tidligere omsetningsoppgave(r) som vurderes fraveket.

Næringslivets avgiftsforum mener at en fortsatt lovbestemt opplysningsplikt for skattemyndigheten har betydning som en rettssikkerhetsgaranti på avgiftsområdet. Den andre siden av opplysningsplikten er forvaltningsorganets plikt til å begrunne et vedtak. En oppgivelse av lovbestemmelsen om utrednings-/opplysningsplikt medfører at kravene til begrunnelse skjerpes.

Næringslivets avgiftsforum mener at det i høringsnotatet gis uttrykk for en nedvurdering av ansvarlige avgiftssubjekters oppfyllelse av sine plikter og ivaretagelse av rettigheter ved egendeklareringen i omsetningsoppgaver, jf merverdiavgiftsloven § 15-1 åttende ledd.

Etter vår oppfatning gir det en ubalanse i avgiftssubjektets disfavør når skattemyndighetens ansvar for et riktig grunnlag for en avgjørelse skal knyttes til hvorvidt et skjønn er forsvarlig.

14.4 SKATTEMELDING FOR MERVERDIAVGIFT

Skatteforvaltningsloven § 8-3 første ledd foreslås å lyde (vår understreking):

Skattemelding med opplysninger om den skattepliktiges omsetning og uttak innen merverdiavgiftsområdet, utgående merverdiavgift, fradragsberettiget inngående merverdiavgift, avregning av utgående og inngående merverdiavgift og andre opplysninger som har betydning for fastsettingen av merverdiavgift skal leveres av etc.

Bestemmelsen om i omsetningsoppgaven/skattemeldingen å gi andre opplysninger som har betydning for fastsettingen av merverdiavgift er omtalt i høringsnotatet punkt 14.4.2 på side 113:

Kravet om at også andre opplysninger av betydning for fastsettingen skal gis, er tatt med for å gjøre bestemmelsen mer generell, slik at det ikke er behov for å regulere alle punkter som skal inngå i skattemeldingen direkte i lovteksten. I tillegg vil bestemmelsen fange opp de egne kravene som stilles til innhold i de særskilte omsetningsoppgavene. Bestemmelsen må også ses i sammenheng med den alminnelige opplysningsplikten i § 8-1, som fastslår at den skattepliktige plikter å gi riktige og fullstendige opplysninger slik at skatteplikten blir klarlagt i rett tid.

Næringslivets avgiftsforum foreslår at bestemmelsen strykes fordi begrunnelsen gjelder fastsetting ut fra at dette er en aktiv handling hos skattemyndigheten. Men dette er ikke er dekkende for innholdet av den ordinære to månedlige selvdeklareringsplikten for merverdiavgift. Det er avgiftssubjektet selv som i omsetningsoppgaven både fastsetter grunnlaget (høringsforslagets § 9-1 første ledd) og beregner avgiften (§ 9-2 første ledd).

En bestemmelse som foreslått vil grunnleggende endre prinsippene i egendeklareringen og gripe inn i avgiftssystemets effektivitet. Det gjelder både selvdeklareringen for avgiftssubjektene og skattemyndighetene med de etablerte rutiner for maskinell behandling av oppgavene og systemer/rutiner for oppgavekontroll. Forholdet som høringsforslaget tar sikte på å ivareta er tilstrekkelig godt ivaretatt ved pliktene som avgiftssubjektene har etter øvrige regler som gjelder og hvor skattemyndighetene har anledning til å stille spørsmål. Typisk vil endrings-, tilleggs- og korreksjonsoppgaver fra avgiftssubjektet følges av en forklaring og hvor skattemyndighetene stiller eventuelle spørsmål.

15.6 SKATTEPLIKTIGES ENDRING AV EGEN FASTSETTING AV ANNEN SKATT ENN FORMUES- OG INNTEKTSKATT

Det foreslås en bestemmelse i § 9-4 andre ledd om en to års frist for endringsmelding for alle andre skatter enn formues- og inntektsskatt. Bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 18-3 om en tre års frist vil bortfalle. I høringsnotatet side 172 begrunnes endringen bl. a. slik:

Av praktiske hensyn, og fordi det ikke bør brukes for mye ressurser på små feil som enkelt lar seg rette opp, foreslår departementet at de skattepliktige gis adgang til å endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger og dermed endre fastsettingen ved levering av såkalt endringsmelding, jf. lovutkastet § 9-4. Endringsadgangen skal gjelde for formues- og inntektsskatt, merverdiavgift, særavgifter og merverdiavgiftskompensasjon. Endringsmelding for formues- og inntektsskatt, merverdiavgift og særavgifter må være kommet fram til skattemyndighetene innen to år etter leveringsfristen for den opprinnelige skattemeldingen.

....

.... For merverdiavgift innebærer forslaget i liten grad endring av det endringsinstituttet som i dag er regulert i merverdiavgiftsloven § 18-3. Endringsfristen blir likevel kortere enn treårsfristen som gjelder i dag.

Næringslivets avgiftsforum mener at begrunnelsen er alt for knapp. Den har ingen omtale av det relevante forholdet om fradragsrettens betydning i merverdiavgiftssystemet. Merknaden om en ytterligere innkorting av perioden hvor avgiftssubjektet kan kreve endring til gunst er mangelfullt utredet.

Bestemmelsen om tre års frist for krav om endring til gunst for avgiftssubjektet kom inn i merverdiavgiftsloven ved lovendring i kraft 1. januar 2011. Lovforarbeidene er Prop. 1 LS (2010-2011) hvor det er gitt omtale av endringen i prop. kapitel 18. En endring allerede nå tilsier i seg selv en spesifikk redegjørelse, og hvor det må vurderes at forslaget går langt ut over begrunnelsen som er gitt i høringsnotatet.

Når det gjelder lovendringen fra 1. januar 2011 om nedkorting av fristen for endring til avgiftssubjektets gunst tillater vi oss å vise til høringsbrevet 18. mars 2009 fra Storbedriftenes skatteforum til. Vi viser også til skatteforumets høringsbrev 20. januar 2010, som gjaldt høring om endring i søksmålsfrister.

20.4 TILLEGGSSKATT

Til grunn for vilkåret for tilleggsskatt legger høringsnotatet til grunn at det foreligger opplysningssvikt (høringsnotatet punkt 20.4.2.2. på side 266):

Ved utformingen av nye felles sanksjonsbestemmelser i en ny skatteforvaltningslov finner departementet etter dette at det bør være et hovedvilkår for ileggelse av tilleggsskatt at det foreligger opplysningssvikt (uriktige eller ufullstendige opplysninger, samt fullstendig unnlattelse av å gi opplysninger). Departementet viser til forslag til § 14-3 første ledd.

For merverdiavgift, men også særavgifter som selvdeklarerer er utgangspunktet etter vår oppfatning feil, ref. dette høringssvaret ovenfor om alminnelige saksbehandlingsregler og opplysningsplikt. Vi viser også til vår uttalelse ovenfor om innholdet av skattemelding.

Når det gjelder særavgifter har Toll- og avgiftsdirektoratets brukerveiledning for elektronisk innrapportering(ELSÆR versjonsdato: 19.09.2013) slik omtale av å gi opplysninger:

5.1.2 Tilføy merknad

På oppgavesiden kan du kan også tilføye en merknad eller referanse. Ved omberegninger skal alltid merknadsfeltet fylles ut med de linjer det er gjort endringer på.

http://toll.no/PageFiles/7642/Brukerveileder_elsaer_ersjon19092013.pdf

Selv om man for inntektskatt innhenter data for inntektsfastsettelsen fra tredje part, slik at skattyters egne opplysninger etter hvert får mindre/ingen betydning for fastsettelsen, skjer det formelt en fastsettelse fra en myndighet. Fastsettelsen gir grunnlag for beløpet som skal betales i skatt. Skattesubjektets opplysningsplikt har en funksjon i prosessen for fastsettelse av grunnlaget for inntektsskatt. Ved selvdeklarerer av avgifter er det ingen prosess med saksbehandling for fastsettelse av et grunnlag og for betaling av avgift.

I høringsnotatets punkt 14.2.1.4 på side 106 er det uttalt om opplysningsplikt knyttet til selvdeklarereringen av merverdiavgift (våre understrekinger):

Dersom det foreligger berettiget tvil med hensyn til den avgiftsmessige behandlingen og virksomheten har sendt inn omsetningsoppgave hvor det på en utfyllende måte er redegjort for hvordan faktum og regelverk er vurdert, anvendes ikke tilleggsavgift selv om skattemyndighetene er uenige i avgiftssubjektets vurdering av avgiftsplikten, jf. retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift fastsatt av Skattedirektoratet 10. januar 2012.

Uenighet avgjøres i siste instans av domstolene.

Enkelte næringsdrivende har erfart at spesielt Toll- og avgiftsetaten ved kontroller de senere år stadig oftere er uenig med avgiftssubjektet, både med hensyn til faktum og reglens innhold, selv om lovgiver ikke har endret reglene. Særagiftspliktige næringsdrivende erfarer at enhver feil nesten uten unntak sanksjoneres med tilleggsavgift. Dette er en annen praksis enn det er redegjort for ovenfor når det gjelder skatteetatens retningslinjer for tilleggsavgift.

Høringsnotatet punkt 20.4.1.1 på side 265 har en knapp omtale av gjeldende rett for tilleggsavgift for særavgifter:

Etter særavgiftsloven § 3 er vilkårene for å ilegge tilleggsavgift at det foreligger overtredelse av bestemmelser i loven eller overtredelse av bestemmelser i forskrift gitt i medhold av loven, og at statskassen ved overtredelsen er eller kunne ha vært unndratt avgift. Videre er det krav om at overtredelsen er forsettlig eller uaktsom.

Høringsnotatet på side 266 omtaler at det ved utforming av nye felles sanksjonsbestemmelser bør være et hovedvilkår for ileggelse av tilleggsavgift at det foreligger opplysningssvikt (uriktige eller ufullstendige opplysninger, samt fullstendig unnlattelse av å gi opplysninger).

Næringslivets avgiftsforum viser igjen til den prinsipielle rettslige ulikheten mellom fastsettelsen av grunnlaget for inntektsskatt og for selvdeklarererte avgifter. For selvdeklarererte avgifter kommer spørsmålet om svikt i opplysningsplikten først opp etter at avgiften er egenfastsatt og betalt, dvs. som et spørsmål om korrigerende/ending. Etterfølgende spørsmål og som skattemyndigheten da kan klassifisere som opplysningssvikt skjer ut fra «etterpåkløskap». Dette må komme til uttrykk ved utformingen av reglene om tilleggsavgift, ikke bare ved praktiseringen av unnskyldningsgrunner.

Forslaget til ny skatteforvaltningslov § 14-3 første ledd lyder:

Tilleggsavgift ilegges skattepliktig og trekkpliktig som nevnt i § 8-8 første og annet ledd som gir uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktig opplysning, når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler. Som unnlatt levering av pliktig opplysning regnes levering etter at vedtak om skattegrunnlag og beregnet skatt foreligger.

Vi mener at innføring av en ny regel i § 8-3 første ledd om «generell opplysningsplikt» i skattemeldingen for merverdiavgift: «andre opplysninger som har betydning for fastsettingen av merverdiavgift» vanskelig gir tilstrekkelig hjemmel for tilleggsskatt slik bestemmelsen i § 14-3 første ledd lyder.

Forslaget i § 8-4 om skattemelding for særavgifter har ingen særlig bestemmelse om opplysninger for egenfastsettingen av særavgifter. Bestemmelsen i § 14-3 første ledd gir derfor heller ikke hjemmel for tilleggsskatt ved selvdeklareringsen på særavgiftsområdet. Den etterfølgende oppfatningen fra skattemyndigheten (på et tidspunkt etter mottak av selvdeklarerert avgift) om at det foreligger opplysningssvikt gir etter Næringslivets avgiftsforum ikke grunnlag for ileggelse av tilleggsskatt etter selvdeklareringsen av avgift slik § 14-3 første ledd er utformet.

Etterfølgende oppfatning om svikt i opplysningsplikten berettiger ikke tilleggsavgift uten hensyn til skyld på en slik måte som det redegjøres for i høringsnotatet på side 270:

Modellen hvor tilleggsskatt ilegges uten krav om skyld, men hvor skattepliktig slipper tilleggsskatt når det foreligger unnskyldelige forhold, er enklere å praktisere, siden det ikke må foretas en skyldvurdering i hver enkelt sak. Modellen vil også føre til større grad av likebehandling av skattepliktige, da et krav til subjektiv skyld i form av uaktsomhet hos de skattepliktige er mer skjønnspreget og lettere kan føre til forskjellsbehandling. Videre har det vist seg at kravet om skyld har vært praktisert strengt. Avhengig av hvordan unnskyldningsgrunnene utformes, vil praktiseringen av objektivt system kunne sikre skattepliktiges rettssikkerhet på en bedre måte enn et system med krav om subjektiv skyld. Departementet foreslår på denne bakgrunn en objektiv modell med unnskyldningsgrunner.

I denne sammenheng tillater vi oss å bemerke departementets vurderinger av gjeldende bestemmelser om tilleggsavgift i merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven. Høringsnotatet sier på side 266:

Hensynet til forutberegnelighet og rettssikkerhet tilsier klart at loven beskriver nærmere hva som er belagt med sanksjon.

Ileggelse av tilleggsskatt etter § 14-5 førsteledd på 20% på objektivt grunnlag ved selvdeklareringsen og med vurdering av subjektiv unnskyldningsgrunner oppfyller etter vår oppfatning ikke kriteriene som departementet oppstiller i høringsnotatet på side 270:

I et system hvor tilleggsskatt i utgangspunktet ilegges på objektivt grunnlag er utformingen av unnskyldningsgrunnene avgjørende for at regelverket skal framstå som rettferdig, rimelig og forutsigbart. Departementet mener at unnskyldningsgrunnene bør anvendes i større utstrekning enn i praksis etter ligningsloven i dag.

«Generalklausulen» om unnskyldningsgrunner i forslaget § 14-4 første ledd lyder slik:

Tilleggsskatt fastsettes ikke når skattepliktiges forhold må anses unnskyldelig.

Bestemmelsen er omtalt slik i høringsnotatet på side 270:

For å understreke at unnskyldningsgrunnene skal anvendes i større utstrekning enn tidligere, foreslår departementet at det etter skatteforvaltningsloven skal gis unntak fra tilleggsskatt når et forhold er å anse som «unnskyldelig» uavhengig av hva som gjør forholdet unnskyldelig. Dette er særlig viktig når modellen hvor tilleggsskatt ilegges uten krav om skyld, men med unntak for unnskyldelige forhold, utvides til også å gjelde områder hvor de skattepliktige først

og fremst er næringsdrivende. Etter forslaget vil unnskyldningsgrunnene dermed i større grad også kunne komme til anvendelse overfor virksomheter og næringsdrivende.

Det tas etter vår oppfatning utgangspunkt i feil ende når det i høringsnotatet på side 270/271 sies:

På merverdiavgifts-, særavgifts- og motorkjøretøy- og båtavgiftsområdet vil det som en følge av forslaget ikke lenger være noe krav om subjektiv skyld. Det er ikke tilsiktet at denne samordningen skal medføre en skjerping av tilleggsskattereglene på disse områdene. Med mer utstrakt bruk av unnskyldningsgrunnene enn etter gjeldende rett, legger departementet til grunn at regelverket som foreslås i all hovedsak vil bidra til en lempeligere behandling av de skattepliktige.

Forslaget til regler fremstår etter vår oppfatning ikke som mer «rettferdig, rimelig og forutsigbart» enn gjeldende regler for tilleggsavgift. Tvert i mot fremstår forslaget som en skjerping når alminnelig sats for tilleggsavgift som et utgangspunkt skal være 20%, og når unnskyldningsgrunnene vil utvikles slik det er redegjort for i høringsnotatet på side 271:

Det er vanskelig å konkretisere hvilke tilfeller som bør omfattes av unnskyldelige forhold på alle de områdene som omfattes av lovforslaget. Departementet legger imidlertid til grunn at dette vil utvikle seg gjennom skattemyndighetenes praksis. For å bidra til mer utstrakt bruk av unnskyldningsgrunnene og mer konsekvent og ensartet bruk av dem, bør lovendringen følges opp i skattemyndighetenes retningslinjer. I saker om formues- og inntektsskatt og merverdiavgift kan spørsmålet om hva som skal regnes som unnskyldelige forhold også overprøves av skatteklagenemnda. Skatteklagenemnda vil derfor også trekke opp rammene for unnskyldningsgrunnene.

For de fleste næringsdrivende er brorparten av feil som medfører for lite avgift utslag av «glipper» i et ellers godt system. Selv om slike feil ideelt sett ikke bør forekomme, er det for streng reaksjon som et utgangspunkt i ethvert tilfelle å bli ilagt 20 % tilleggsskatt på objektivt grunnlag.

Uansett må det være åpning for en større differensiering av tilleggsskatt, f.eks. intervaller på 5 %. Tilleggsskatt kan i mange saker komme opp i betydelige beløp, spesielt for enkelte særavgifter. Dette taler sterkt imot en ren sjablonisering, og med individuell vurdering av subjektive unnskyldningsgrunner.

Med vennlig hilsen
Næringslivets avgiftsforum