



Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep.
0030 Oslo

e-post: postmottak@fin.dep.no

Deres ref.:
12/767

Vår ref.:
FS/15/03/KH

Dato:
2. mars 2015

Høringsvar: Forslag til ny skatteforvaltningslov

Vi viser til Finansdepartementets høringsbrev av 21. november 2014 med forslag til ny skatteforvaltningslov.

Saken er grundig behandlet og vurdert i NARFs fagutvalg.

NARF finner det oppsiktsvekkende når departementet omtaler de her foreslåtte endringer som en kodifisering av gjeldende rett uten særlige materielle endringer. Slik NARF ser det er overgang fra dagens ligningssystem til det foreslåtte egenfastsettingssystemet, et systemskifte som må få betydelige konsekvenser for veiledning, endringsfrister, bruk av tvangsmulkt, overtredelsesgebyr og ikke minst for sanksjonsreglene (tilleggsskatt) ved feil eller unnlaterelser.

Våre viktigste innsigelser til høringsnotatet er:

- Tilleggsskatt skal ilegges uten at det foreligger skyld. I et egenfastsettingssystem der den rapporteringspliktige forutsettes å kjenne regelverket og selv skal fastsette skjønnsmessige størrelser, er det i strid med grunnleggende strafferettslige prinsipper å ilegge tilleggsskatt uten skyld. Tilleggsskatt bør kun ilegges opplysningspliktige som gjør feil, og som samtidig har opptrådt kritikkverdig på en straffverdig måte.
- Veiledningsplikten i et egenfastsettingssystem kan ikke være knyttet opp mot skatteetatens arbeidsmengde. Det må være den opplysningspliktiges behov for bistand som må være førende for veiledningsplikten.
- Saksbehandlingstiden i skatteetaten har i den senere tid vært kritisert. Det bør innføres lovfestede passivitetsregler som bidrar til at skatteetaten har fremdrift og slutfører saker innen rimelig tid.

- I forslaget til nytt regelverk åpnes det opp for at tvangsmulkt og overtredelsesgebyr kan ilegges samtidig for samme forhold. For opplysningspliktige er det utfordrende å skille mellom de to typer sanksjoner. Uansett bør samme forhold bare kunne sanksjoneres en gang.
- Endringsfristene endres til ugunst for både skatte- og avgiftspliktige. Det er uholdbart dersom den lojale opplysningspliktige skal måtte vente i hele 5 år for å være trygg på at skatte- og avgiftsrapporteringen ikke blir endret.
- Det er uheldig når større endringer som det her legges opp til ikke også er utredet og vurdert i form av en NOU.

1. Innledende kommentar vedrørende lovforslaget

NARF ser det som hensiktsmessig med en samordning av regelverket på området i en felles skatteforvaltningslov, såfremt resultatet faktisk blir et mer helhetlig, systematisk og oversiktlig regelverk.

Slik vi ser det, gjelder mange av forslagene til materielle endringer flere av kjerneområdene innen skatteforvaltningen, og som er av stor betydning for skattyternes rettigheter og rettssikkerhet. Dette gjelder særlig endringene som foreslås på sanksjonsområdet, nye endringsfrister og skattyters opplysningsplikt.

Høringsnotatet er langt, og det er et omfattende arbeid å samordne regelverk på så mange områder, som på flere punkter etter gjeldende rett er svært forskjellig utformet. Mange av de foreslåtte endringene innebærer en skjerpelse i forhold til gjeldende regelverk. NARF er av den oppfatning at flere av disse forholdene ikke i tilstrekkelig grad er drøftet i høringsnotatet, og mener det er uheldig at arbeidet med regelverksendringene ikke har blitt utredet i større grad og gjort i form av en NOU.

Departementet fremhever at styrking av skattyternes rettssikkerhet har vært et viktig moment.

Slik vi vurderer forslaget sett under ett, er de fleste endringene som styrker rettssikkerheten lovfesting av mer alminnelige regler om god forvaltningsskikk. Når det gjelder en rekke av de materielle endringene som foreslås, mener vi imidlertid at disse bidrar til å svekke skattyternes rettssikkerhet. Dette gjelder særlig endringsforslagene på de områdene som er nevnt ovenfor.

Det foreslås en ny felles ordning for sanksjonssystem. Departementet foreslår et objektivt system med unnskyldningsgrunner. Dette er en kraftig innstramning av regelverket i forhold til gjeldende rett på avgiftsområdet som i dag har et krav om subjektiv skyld for sanksjonsileggelse. Etter NARFs oppfatning er dette et av de viktigste punktene i høringen som beklageligvis ikke er tilstrekkelig utredet. NARF mener at skattyternes rettssikkerhet ikke er tilstrekkelig utredet og veloverveid før man her har fremmet forslag til nye regler.

Ved utformingen av sanksjonssystemet må også kravene som stilles etter EMK samt skattyternes rettsfølelse ivaretas og hensyntas. Det må være forholdsmessighet mellom sanksjonen og overtredelsens grovhet, hvilket vi mener ikke er hensyntatt i lovutkastet.

Nedenfor er NARFs kommentarer til de foreslåtte endringene nærmere omtalt. De større endringene er omtalt først, kommentarer til enkeltbestemmelser kommer til slutt.

2. Opplysningsplikt, egenfastsettelse og sanksjonssystem

Opplysningsplikt

Som nevnt innledningsvis omformuleres bestemmelsen om alminnelig opplysningsplikt. Der den skattepliktige etter forslaget skal «gi riktige og fullstendige opplysninger slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt», skal skattyter og avgiftspliktig etter både ligningsloven og merverdiavgiftsloven i dag «bidra til at hans skatteplikt/avgiftsplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt». Etter vår oppfatning innebærer omformuleringen en betydelig innskjerping, da det i gjeldende formulering «bidra til» ligger en forventning om at den skattepliktige skal gi de opplysninger det kan forventes av ham eller henne. Slik lovutkastet er formulert fremstår det som om den skattepliktige pålegges å opplyse om samtlige opplysninger skattekontoret har behov for i sin saksbehandling. Den skattepliktige må dessuten kunne aktuell lovgivning på området for å kunne oppfylle kravet om å gi riktige opplysninger, herunder skattemyndighetenes praktisering av dette. En slik forventning er selvsagt altfor krevende.

Utfordringen med formuleringen er først og fremst hvordan skattemyndighetenes oppfølging av administrative reaksjoner vil bli. Samtidig er det i lovformuleringen viktig å ivareta at lojale skattepliktige opplever at de leverer skattemeldinger de kan stå inne for.

Det er ikke tilstrekkelig at forarbeidene utviser en noe mer lempelig holdning gjennom henvisning til høyesterettsdommer på området. Praktiseringen av regelverket fra skatteetatens side viser dette.

Etter vår vurdering er det svært viktig at bestemmelsen får en formulering og dermed et innhold som samsvarer med hva man faktisk skal kunne forvente av den lojale skattepliktige.

Egenfastsetting

Slik NARF ser det innebærer en lovfesting av at opplysningspliktig skal egenfastsette grunnlaget for skatteberegningen ved levering av skattemeldingen, en kodifikasjon av hva som langt på vei er realiteten under gjeldende selvangivelsessystem. Dette er en utvikling som er ønsket av skatteetaten og som har pågått over mange år. Selvangivelsene for lønnstakere blir i hovedsak forhåndsutfylt med de nødvendige opplysninger innberettet av tredjeparter. Som en konsekvens av denne effektiviseringen ser vi nå at hoveddelen av skattytermassen har fått et langt mindre bevisst forhold til innholdet i selvangivelsen enn under tidligere system. Store grupper av skattytere er som en følge av endringene langt på vei passivisert i forhold til egen ligning, og mange mangler også nødvendige forutsetninger for å kunne kontrollere riktigheten av de opplysninger som er forhåndsutfylt i selvangivelsene.

Innen få år vil også næringsdrivende, både personer og selskaper, etter hva vi har forstått motta skattemeldinger som i noen grad er forhåndsutfylt. Vi forventer ikke tilsvarende passivisering hos de næringsdrivende. Derimot mener vi det er svært viktig at det i den lovgivning som nå utarbeides tas hensyn til at prosessene fra utstedelse av salgsdokument, via bokføringslovgivningens pliktige spesifikasjoner, til årsregnskap og skattemelding, i stadig større grad vil være automatiserte. Både næringslivet og skatteetaten vil arbeide for slik digitalisering, hvor målet er å hente ut både effektivitetsgevinster og økt kvalitet. Oppfølgingen på begge sider vil dreie over fra tradisjonell manuell behandling av hver transaksjon og oppgave, til relevante kontrollhandlinger vurdert ut fra risikovurderte vesentlighetsbetraktninger. Selv kontrollhandlingene vil kunne være automatiserte. Det er denne utviklingen som har medført at skatteetaten allerede i flere år har tatt seg den frihet å unnlate manuell saksbehandling av alle selvangivelser og mva-oppgaver. Skatteetaten har gjennom en slik prioritering, slik vi ser det, valgt å ta risiko til fordel for effektivitetsgevinster og mer målrettet kontroll. Tilsvarende vurderinger kommer i næringslivet gjennom økt automatisering av bokføringsprosessene. Dette er samfunnsøkonomisk en ønsket og heldig utvikling.

Ønsket om overgang til egenfastsetting også på skatteområdet er utvilsomt foranlediget av digitalisert selvangivelsesinnlevering og ligningsbehandling. Det å flytte ansvaret for ligningsfastsettelsen fra skatteetaten til de skattepliktige, innebærer at det reelle ansvaret for de skattepliktige øker ytterligere. Regelverket som den skattepliktige etter endringen selv skal forvalte, er som kjent meget komplisert og endringene er hyppige. Det å overlevere vedtaksfastsettelsen til de skattepliktige innebærer derfor også et ansvar, og vi mener denne effektiviseringen hos skatteetaten må møtes ved å erkjenne at også de skattepliktige må kunne hente ut gevinster som ligger i de muligheter som digitaliseringen åpner for.

I sum må vi forvente at digitaliseringen bidrar til økt kvalitet. Vi må likevel innse at det foreligger en rekke feilkilder, og noen av disse vil verken automatiserte eller manuelle kontrollhandlinger fange opp før vedtak fattes. Feilene kan like gjerne ligge i skatteetatens systemer, som i næringslivets interne systemer. Ikke minst er overføringen av data mellom de forskjellige systemene, herunder mellom Altinn og skatteetatens saksbehandlingssystem, mulige feilkilder frem mot ferdig beregnet skatt og avgift. Det samme gjelder informasjonsbehandlingen og beregningsmodellene som ligger i systemene. Det vil i mange av disse tilfellene være urimelig om de skattepliktige skal overta all risiko knyttet til dette, ved at skatteetaten i slike tilfeller har som praksis å legge til grunn at den opplysningspliktige har opptrådt uaktsomt og dermed skal ilegges tilleggsskatt dersom inntekt, formue eller avgift er feil. Staten må med andre ord også bære noe av risikoen ved den modernisering skatteforvaltningsloven er et resultat av. Etter vår vurdering må dette skje ved at uaktsomhetskriteriene høynes i forhold til gjeldende praksis. Det må i nytt regelverk tas hensyn til hva som er rimelig å forvente av en skattepliktig ved vurdering av unnskyldningsgrunner. I motsatt fall kan vi vanskelig støtte en overgang til et egenfastsettingssystem.

NARF mener det ovennevnte i sum er forhold som må få konsekvenser for hvordan reglene vedrørende både skatteetatens veiledningsplikt, skattepliktiges opplysningsplikt og sanksjonssystemet skal utformes og praktiseres.

Valg av sanksjonssystem – objektivt eller subjektivt hovedspor

Etter gjeldende rett ilegges sanksjon i form av henholdsvis tilleggsskatt for skattekrav og tilleggsavgift på avgiftsområdet etter svært ulike vilkår.

Etter ligningslovens system ilegges sanksjonen på objektivt grunnlag med snevre unntaksregler som i praksis blir svært lite brukt. På avgiftsområdet kreves det imidlertid uaktsomhet eller forsett for at tilleggsavgift skal kunne ilegges.

Departementet foreslår nå en objektiv modell for ileggelse av tilleggsskatt, med unntak for unnskyldningsgrunner. NARF støtter ikke forslaget på dette punktet. Som bemerket ovenfor mener vi at valg av hovedform for ileggelse av tilleggsskatt er et prinsipielt viktig spørsmål som ikke i tilstrekkelig grad er utredet i høringsnotatet.

Et viktig utgangspunkt ved utforming av sanksjonssystem er at sanksjonene i praksis ikke rammer hardere enn det behovet tilsier. Krav om forholdsmessighet må stå sentralt ved utformingen. Formålet må være å ramme klanderverdig opptreden, og ikke den lojale skattyter som en sjelden gang gjør en utilsiktet feil. De aller fleste skattepliktige er lojale og ønsker å gjøre ting riktig, noe skatteetatens egne undersøkelser også underbygger. I denne sammenheng vises det til skatteetatens [egen rapport om skattyternes etterlevelse ved salg av aksjer](#). Her konkluderes det med at:

«Etterlevelse for tap og gevinst er relativt lik, noe som tyder på at skattyterne i liten grad bevisst unndrar.»

Vårt skattesystem baserer seg i stor grad på tillit. I et slikt system er det svært viktig å opprettholde de skattepliktiges lojalitet. Et viktig virkemiddel er å unngå å få skattepliktige som selv mener de er lojale til å oppleve at de stemples som illojale «skattesnytere». Her står terskelen for når tilleggsskatt vurderes anvendt helt sentralt.

I høringen gir departementet uttrykk for at de to hovedformene for ileggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift er likere enn det ordlyden i bestemmelsene skulle tilsi. Det skapes et inntrykk av at det nærmest er det samme hvilken av de to sanksjonsregler man velger. Dette er vi ikke enige i. Etter vår oppfatning er de to hovedformene grunnleggende forskjellige.

Ved ileggelse av sanksjon på rent objektivt grunnlag er utgangspunktet at sanksjonen skal ilegges med mindre den skattepliktige kan sannsynliggjøre at det foreligger unnskyldelige forhold. I et slikt system antas den skattepliktige i utgangspunktet skyldig for alle feil. Ved krav om subjektiv skyld for ileggelse av sanksjon er utgangspunktet det motsatte, nemlig at den skattepliktige anses uskyldig med mindre det motsatte er bevist. Vår påstand er at enhver rimelig tvil bør komme den skattepliktige til gode.

Fra den skattepliktiges ståsted vil det være stor forskjell på hvilket utgangspunkt som legges til grunn. I høringsnotatet fremheves styrking av de skattepliktiges rettssikkerhet som et formål med regelverksendringene. NARF er av den oppfatning at valg av objektiv modell ikke styrker, men tvert imot bidrar til å svekke de skattepliktiges rettssikkerhet. Dette gjelder spesielt på avgiftsområdet som etter gjeldende regler har krav om subjektiv skyld.

Tilleggsavgift og tilleggsskatt er å anse som straff etter EMK. Ett av grunnprinsippene for å ilegge straff er at det foreligger subjektiv skyld. Straff uten skyld er i strid med uskyldspresumpsjonen i EMK artikkel 6. Vi mener på denne bakgrunn at man ikke kan velge noe annet enn et subjektivt spor med krav om skyld når man nå står ovenfor en lovrevisjon på området.

Departementet viser blant annet til forenklingshensyn ved valg av objektivt sanksjonssystem. Et slikt system medfører åpenbart forenklinger for skattemyndighetene, men dette er på bekostning av de skattepliktiges rettssikkerhet. At det ikke må foretas en skyldvurdering i hver enkelt sak er en forenkling kun for skattemyndighetene, der den skattepliktige blir taperen. Et krav om subjektiv skyld i stedet for objektive vilkår med unnskyldningsgrunner vil neppe føre til mer forskjellsbehandling. Dette er et forhold som burde vært grundigere utredet.

Et objektivt sanksjonssystem vil i større grad kunne være i strid med den alminnelige rettsfølelse enn et system med krav om subjektiv skyld. Et sanksjonssystem som oppfattes som urimelig vil neppe bidra til større oppfyllelse fra de skattepliktiges side.

NARF vil etter dette foreslå at det velges et sanksjonssystem med krav om subjektiv skyld for å beskytte skattepliktige som er lojale til skattesystemet.

Unntak fra tilleggsskatt

Det er svært viktig at unntakene fra tilleggsskatt får en form som sikrer at de i praksis gis vesentlig større anvendelse enn i dag. Som tidligere nevnt anvendes unnskyldningsgrunnene etter ligningsloven i svært liten grad. Dette gjelder også etter lovendringen fra 2010 hvor det ble uttalt at unnskyldningsgrunnene skulle anvendes i større grad.

Slik unntaksbestemmelsen er utformet i lovforslaget kan vi ikke se at dette ivaretas. For å sikre at unnskyldningsgrunnene faktisk blir benyttet i større grad under skattemyndighetenes saksbehandling, er det etter vår oppfatning nødvendig at nærmere retningslinjer fremgår direkte av lovteksten. Lovforslaget på dette punktet innebærer dessuten en innstramming på avgiftsområdet.

NARF er av den oppfatning at det blir galt å benytte det strenge sanksjonssystemet fra ligningsloven på merverdiavgiften. Næringsdrivende driver oppkreving av merverdiavgift for staten, men er ikke selv beskatningssubjekt. Beskatningssubjektet er sluttbrukeren. Det blir derfor altfor strengt om man anvender et sanksjonssystem laget for sanksjonering av direkte beskatningssubjekter.

Det er viktig å ta i betraktning at "vinduet" for egenretting er redusert betraktelig som følge av rask databehandling av omsetningsoppgaver. Dette gjør sanksjonssystemet mer inngripende fordi man ikke rekker å rette feil. Ofte startes kontroll dagen etter at oppgaven er innkommet. Det faktum at merverdiavgiften innrapporteres langt hyppigere enn skatt og dermed har større potensiale for ubevisste feil, er også viktig å ha med i vurderingen av sanksjonssystemet.

NARF er sterkt kritisk til at man fjerner muligheten for å unnlate å ilegge tilleggsavgift for mva, og også fjerner muligheten for å ilegge beløp i stedet for prosentsats (dagens retningslinjer pkt 3.1 og 4.4). Dette er sikkerhetsventiler det i høyeste grad er bruk for (se aktuelle klagenemndsaker nedenfor). Dette vil være nyttig å hensynta, for samtlige av skatteartene, som skal inkluderes i skatteforvaltningsloven.

Fra dagens Retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift gjengis følgende:

"3.1 Adgang til å unnlate å ilegge tilleggsavgift

*Merverdiavgiftsloven § 21-3 er en "kan" bestemmelse. Selv om vilkårene for ileggelse av tilleggsavgift er til stede, betyr ikke det at tilleggsavgift tilsiktes anvendt ved enhver uaktsom overtredelse. Det må vurderes om den aktuelle overtredelsen er så vidt klanderverdig at en reaksjon i form av tilleggsavgift er på sin plass. Det kan således ses bort fra bagatellmessige feil hos det ellers aktsomme og lojale avgiftssubjekt. Det er likevel ikke slik at avgiftssubjektet har en "tabbekvote" som kan fylles før tilleggsavgift ilegges.
[...]*

4.4 Fastsetting av tilleggsavgift med et bestemt beløp

Der avgiftssubjektets uaktsomhet anses som forholdsviss liten, men hvor det likevel er grunnlag for å reagere på forholdet med tilleggsavgift, jf. punkt 3.1, kan tilleggsavgift beregnet i prosent medføre en uforholdsmessig streng reaksjon. Skattekontoret kan i slike tilfeller utmåle tilleggsavgiften med et bestemt beløp."

NARF mener også at hendelige feil i regnskapsførers arbeid bør særskilt nevnes som et moment for å unnlate tilleggsavgift, slik det var i tidligere retningslinjer for tilleggsavgift av 1987. NARF har fått flere henvendelser om at tilleggsavgift for hendelige feil lempes over på våre medlemmer fra deres kunder. Dette er en konsekvens av økt ileggelse av tilleggsavgift på forhold som ikke tidligere ble rammet, og våre medlemmer opplever dette som sterkt urimelig.

Klagenemndssakene KMVA 8307 og KMVA 8308 er ferske eksempler på saker hvor skatteetaten, selv etter dagens "kan"-system, mener det skal ilegges tilleggsavgift. I begge sakene er det uforvarende gjort feil, som etter det foreslåtte "skal"-regimet ville blitt sanksjonert med 20 % fast sats. Dette ville ledet til hhv kr 6 789 448,- og 9 104 765,- i tilleggsavgift for feil som egentlig ikke er knyttet til beløpene i saken. Disse sakene er sjeldne eksempler på at tilleggsavgiften oppheves av klagenemnda. Det finnes en betydelig mengde sammenlignbare saker med motsatt utfall, f. eks. KMVA 8103, KMVA 8167, KMVA 8044 og KMVA 8045.

Departementet gir uttrykk for at unntakene fra tilleggsavgift skal benyttes i større grad. Etter NARFs oppfatning er løsningen da å lage sikkerhetsventiler i lovverket, ikke å gå fra et "kan"-system til et "skal"-regime.

Etter NARFs vurdering er det uheldig å la praktiseringen av sanksjonssystemet fritt være opp til skatteetaten. Denne tilliten har dessverre ikke skatteetaten klart å ivareta på en god måte.

Bestemmelsen om unntak fra tilleggsskatt må etter vårt skjønn ivareta den aktsomhet som kan forventes av den skattepliktige, jf. hva vi ovenfor har sagt om opplysningsplikten. Selv aktsomme skattepliktige kan bli offer for eksempelvis:

- Hendelige uhell
- Vanskelig regelverk
- Uoversiktlig regelverk
- Nytt regelverk
- Periodiseringsfeil
- Menneskelige feilregistreringer («punchefeil»)
- Feil ved bruk av fagsystemer
- Misforståelser ved bruk av fagsystemer
- Misforståelser ved skjema utfylling
- Feil eller uklarheter i skriftlige veiledninger
- Feil eller uklarheter i supporttjenester
- Språklige utfordringer

Eksempelet vi nevnte over hentet fra Skattedirektoratets rapport om skattyteres etterlevelse ved salg av aksjer, illustrerer denne tematikken godt. Det var like mange som ikke oppga fradragsberettigede tap, som de som unnlot å oppgi skattepliktige gevinster. Ifølge rapportens konklusjon tyder dette på at mange ikke har forstått at de selv skulle overføre beregnet gevinst eller tap til selvangivelsen. Halvparten av disse skattyterne vil med dagens praktisering av tilleggsskattereglene ligge an til å bli ilagt tilleggsskatt. Dette er ikke rimelig, særlig sett hen til satsnivået som er valgt.

Fra vår egen bransje, som bistår svært mange skattepliktige med utfylling og levering av selvangivelser og mva-oppgaver, er det ikke til å komme ifra at hendelige uhell, misforståelser og feil forekommer. Regnskapsfører har selvsagt ingen egeninteresse i å gjøre feil. En korleksjon fra skatteetatens side er uansett tvert om skadelidende for renomméet til regnskapsfører. Regnskapsfører er i tillegg erstatningspliktig overfor skattyteren dersom tilleggsskatt eller –avgift ilegges. Noe større aksept for at feil oppstår hos de som bistår skatte- og avgiftspliktige med rapporteringen bør det derfor åpnes opp for, uten at dette nødvendigvis skal anses som illojale handlinger med derpå følgende straff.

Som nevnt over vedrørende overgangen til egenfastsetting, vil stadig mer av informasjonsflyten automatiseres. Dette bidrar til økt kvalitet i leveransene, men utgjør også en feilkilde som kan være vanskelig å oppdage. Bokføringslovgivningen inneholder en rekke kvalitetssikrende tiltak for å imøtekomme dette. Skattepliktige som bruker ekstern regnskapsfører, skal i tillegg få sine rapporteringer kvalitetssikret gjennom de presiseringer og tiltak som er inntatt i God regnskapsføringsskikk. Revisjonspliktige foretak er underlagt ytterligere kvalitetssikrende tiltak gjennom revisjonen. Etter vårt skjønn bør en modernisert skatteforvaltning legge til grunn at der hvor den skattepliktige gjennom bruk av regnskapsfører har utført de kvalitetssikrende tiltak som kreves og som innen rimelighetens grenser kan forventes, bør den skattepliktige bli ansett for å vært både lojal og tilstrekkelig aktsom.

Dersom det er mulig å enes om ovennevnte utgangspunkt, kan det være forsvarlig å innføre egenfastsetting, gitt at skattekontorene utfører veiledning og kontroll basert på der behovene er størst.

Tidspunktet for når tilleggs katt skal kunne ilegges

Det synes som om det legges opp til at tilleggs katt skal kunne ilegges så snart egenfastsettingen er utført. Dette innebærer i så fall et hinder mot fortløpende innlevering av skattemeldinger, noe verken de skattepliktige eller skatteetaten er tjent med. Tilleggs katt kan etter vår oppfatning ikke ilegges før oppgavefristen er utløpt.

Det er i dag et ønske fra alle parter at skjemaer leveres så snart som mulig. I tilfeller hvor regnskapsfører bistår sine kunder med oppgaveleveringen, er det rasjonelt å sende skattemeldingen fra årsoppgjørssystemet så snart denne er ferdig utarbeidet fra regnskapsførers side. Samtidig oversendes en kopi til kunden for gjennomgang, med beskjed om å ta kontakt dersom vedkommende kommer over feil eller mangler. Der korrigerende viser seg å bli nødvendig, sendes det inn nytt oppgavesett. Dette er en praksis både Skattedirektoratet og vi som regnskapsførerforening har anbefalt i mange år. Dersom det i perioden mellom levering og oppgavefrist oppstår risiko for tilleggs katt, kan en slik arbeidsform ikke lenger anbefales. De skattepliktige vil i stedet kunne være tjent med å avvente levering til fristen. Dette er verken i regnskapsførernes eller skatteetatens interesse. Vi anmoder derfor om at tilleggs kattereglene ivaretar dette hensynet.

Vi mener for øvrig at dette ikke bør være til hinder for fortløpende generering av skatteoppgjør.

Satser

I høringen er det foreslått at alminnelig sats for tilleggs katt settes til 20 % og beregnes av den skattemessige fordelten som er eller kunne vært oppnådd. Med et slikt system øker tilleggs katten proporsjonalt med størrelsen på den skattemessige fordelten. I mange tilfeller vil tilleggs katten kunne bli uforholdsmessig høy sammenlignet med overtredelsen.

Siden tilleggs katt er å anse som straff, er det naturlig å sammenligne satsnivået med bøtenivået på strafferettsområdet. Det er ikke tvil om at tilleggs katt etter alminnelig sats i mange tilfeller vil utmåles med langt høyere beløp enn det man i alminnelighet ser for bøter i saker der straffesporet er valgt.

NARF mener en praksis med langt høyere nivå på tilleggs katt etter alminnelig sats enn strafferettens bøtenivå er uheldig og vil være i strid med folks alminnelige rettsfølelse. Dette gjelder særlig dersom sanksjonene skal ilegges på objektivt grunnlag.

NARF foreslår derfor at det lovfestes en øvre beløpsgrense for tilleggs katt når denne ilegges etter alminnelig sats.

Vårt forslag er at tilleggs katten for alle andre tilfeller enn der den skattepliktige har opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt, maksimalt kan utgjøre ti rettsgebyrer for normaltilfellene. For tilfeller der handlingen gjentas innen to år fra ileggelsen bør tilleggs katten eventuelt kunne ilegges med inntil 20 rettsgebyrer. På denne måten vil sanksjonen i større grad stå i forhold til den feil eller unnlattelse som forholdet gjelder, samt også være mer i tråd med den straff som kunne være aktuelt dersom straffesporet hadde vært valgt.

For de tilfeller det i lovutkastet er foreslått å benytte sats med 10 % mener NARF at tilleggs katt ikke bør ilegges i det hele tatt. I disse tilfellene er skattemyndighetene i besittelse av tilstrekkelige og riktige opplysninger om de aktuelle forholdene. Den skattepliktige har ingenting å vinne på å oppgi uriktige eller ufullstendige opplysninger i denne situasjonen og det foreligger neppe noen vilje fra den skattepliktiges side til å oppgi ufullstendige eller uriktige opplysninger i flertallet av denne typen saker. Feil eller mangler fra den skattepliktiges side i disse tilfellene skyldes primært rene forglemmelser eller at reglene på området er kompliserte. Tatt dette i betraktning er det svært

urimelig å ilegge tilleggsskatt i de tilfeller en skattepliktig uheldigvis trår feil ved utfylling av sine oppgaver, men hvor skattemyndighetene allikevel har tilstrekkelig grunnlag for å foreta riktig ligning.

Betegnelse på sanksjonen

Tilleggsskatt er å anse som straff etter EMK. Etter vår oppfatning er det naturlig at dette gjenspeiles i sanksjonens betegnelse. Vi foreslår derfor at sanksjonen får betegnelsen straffeskatt i stedet for tilleggsskatt.

Bytte ut ordinær tilleggsskatt med overtredelsesgebyr

Vi vil som et alternativt forslag til de foreslåtte tilleggsskattereglene, foreslå at ordinær tilleggsskatt byttes ut med bruk av reglene for overtredelsesgebyr, jf. utkastets § 14-7. Dette medfører i så fall at den administrative reaksjonen:

- vurderes ut fra om forseelsen er såpass alvorlig at reaksjon etter nærmere vurdering bør ilegges,
- i størrelse begrenses oppad til et nivå som ikke fremstår som helt urimelig
- i mindre grad oppleves som straff.

Vi tror dette vil være heldig for etterlevelsen og respekten for regelverket.

Utkastets § 14-7 om overtredelsesgebyr bør i så fall bli ny § 14-3. Samtidig bør hjemmelen for overtredelsesgebyr få inn et element av alvorlighetsgrad, slik at det i andre ledd første og andre punktum fremgår at gebyr kan utgjøre «inntil» henholdsvis ti eller 20 rettsgebyr. I tillegg er det naturlig at forhold som nevnt i § 14-4 om unntak fra administrativ reaksjon blir førende for om overtredelsesgebyr bør unnlates.

Regelverket om skjerpet tilleggsskatt må i så fall frigjøres fra reglene i § 14-3.

3. Endringsfrister

Endringsfrister – utkastet § 12-6

Endringsadgang til ugunst overfor lojale skattepliktige – § 12-6 første ledd

Departementet foreslår i lovutkastet § 12-6 (1) en generell 5 års frist for å ta opp skattefastsettinger mv til endring. NARF har ikke innvendinger mot at en 5 års frist skal gjelde som hovedregel. Imidlertid er vi sterkt kritiske til forslaget om at en så lang endringsfrist også skal få anvendelse for skattefastsettinger overfor lojale skattepliktige som ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Dette innebærer i så fall at endringsadgangen overfor disse utvides vesentlig fra dagens endringsfrist.

NARF mener dagens 2 års frist for endring til ugunst der den skattepliktige har opptrådt lojalt og oppfylt sin opplysningsplikt bør videreføres.

For lojale skattepliktige vil en så lang frist som 5 år virke urimelig, ikke minst i lys av at disse vil ha innrettet sin økonomi i forhold til at ligningen er endelig. Bestemmelsen vil medføre at de lojale skattepliktige stilles likt med skattepliktige som ikke har oppfylt sin opplysningsplikt. Dette er etter vår oppfatning uheldig.

Etter vårt syn må 2 år være tilstrekkelig tid for skattemyndighetene til å foreta nødvendige kontroller og utplukk av skattefastsettinger med tanke på eventuelt å avbryte fristen ved å varsle den skattepliktige. Det må forutsettes at skatteforvaltningen foretar hensiktsmessige kontroller og

vrderinger fortløpende ettersom skattemeldingene blir levert. I stor grad foregår slike kontroller i dag maskinelt med sikte på å plukke ut skattemeldinger det er grunn til å se nærmere på, noe som tilsier at det bør være en overkommelig oppgave å varsle aktuelle skattytere innenfor en kortere frist enn 5 år. En må kunne stille krav til at skatteetaten tilpasser antallet kontroller og aktuelle endrings saker til et nivå som etaten er i stand til å håndtere fortløpende og innen rimelig tid. Dette mener vi er nødvendig for å ivareta de skattepliktiges rettsikkerhet, og ikke minst opprettholde de skattepliktiges tillit og lojalitet til skattesystemet og skatteforvaltningen. Skatteetaten har de senere årene investert betydelige beløp i effektive datasystemer som gjør at ligningen i hovedsak er automatisert, og etaten har derved i stor grad fått frigjort ressurser fra manuelt arbeide med ligningene. Etter forslaget skal skattegrunnlaget fullt ut fastsettes av den skattepliktige selv ved egenfastsetting, og en betydelig del av grunnlaget innberettes maskinelt fra tredjeparter. I lys av dette er det vanskelig å se at det er gode grunner for at skatteetaten skal kunne vente inntil 5 år med å ta opp spørsmålet om endring av en ligning der den skattepliktige allerede ved egenfastsettingen ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Skatteetaten har dermed hatt tilgang på nødvendige opplysninger, og det fremstår da som særdeles urimelig overfor den skattepliktige at skatteetaten skal kunne vente inntil 5 år før de tar opp spørsmålet om det er grunn til endring av den opprinnelige skattefastsettingen.

NARF har forståelse for argumentet om at målet er å oppnå mest mulig riktige skattefastsettinger. Vi savner i endringsforslaget likevel en langt mer grundig drøftelse og avveining av dette hensynet opp mot de skattepliktiges rettsikkerhet. For den enkelte skattepliktige er det viktig å ha forutberegnelighet med hensyn til sine økonomiske forhold, og en endring av ligningen etter flere år kan ha betydelige negative konsekvenser for skattyter som har tatt økonomiske beslutninger ut fra en berettiget forventning om at skatten for tidligere år er endelig avgjort. NARF mener det må være Staten som er nærmest til å bære de økonomiske konsekvenser av at opprinnelig skattefastsetting eventuelt er feil, gitt at den skattepliktige har opptrådt lojalt og oppfylt sine opplysningsplikter. På denne bakgrunn mener vi dagens endringsfrist for slike tilfeller ikke bør forlenges.

For tilfeller hvor den skattepliktige endrer opprinnelig egenfastsetting, vil vi foreslå at skattemyndighetenes endringsfrist når det gjelder det forholdet som er endret, begynner å løpe fra den tid endringen er foretatt.

Endringsfrist på 10 år ved forhold som kan ilegges skjerp tilleggs skatt eller anmeldelse - § 12-6 annet ledd

Hovedregelen etter lovutkastet er en 5 års frist for endring. For de tilfeller skattepliktige kan ilegges skjerp tilleggs skatt eller anmeldelse for brudd på strl. §§ 378 og 379 foreslås det i utkastet at fristen forlenges til 10 år.

NARF viser til at oppbevaringsfristen for regnskapsmateriale nylig er redusert fra 10 til 5 år, jf. bokføringsloven § 13. Målsetningen med endringen er forenkling for næringslivet. En lenger frist for endringer etter skatteforvaltningsloven mener vi vil undergrave denne målsetningen. NARF mener derfor at endringsfristen etter skatteforvaltningsloven bør samordnes med oppbevaringsplikten, for å unngå at en i praksis vil måtte forholde seg til 10 års oppbevaringstid. Vi minner her om at fristen for å endre vedtak avbrytes ved at skattemyndighetene varsler den skattepliktige om at saken vurderes endret. Fem års frist bør derfor være tilstrekkelig. Den skattepliktiges rettsikkerhet tilsier også dette.

Vi viser i anledning dette spørsmålet til den korrespondanse og politisk behandling som ledet frem til endret oppbevaringstid i bokføringsloven.

4. Tvangsmulkt og overtredelsesgebyr

Det er foreslått nye regler om tvangsmulkt og overtredelsesgebyr som vil innebære vesentlige skjerpelser i forhold til dagens regelverk. Dette gjelder blant annet følgende forslag til endringer:

- Skattytere kan ilegges både tvangsmulkt og tilleggsskatt. Til sammenligning blir skattytere etter ligningsloven ilagt enten forsinkelsesavgift eller tilleggsskatt
- Tredjeparter kan ilegges både tvangsmulkt og overtredelsesgebyr.
- Tvangsmulktens størrelse vil i mange tilfeller bli vesentlig høyere enn i dag med foreslått maksimumsgrense på 50 ganger rettsgebyret (kr 43 000) i andre tilfeller enn pålegg om bokføring. Til sammenligning er forsinkelsesavgiften for skattytere etter ligningsloven begrenset oppad til kr 10 000 ved forsinkelse inntil 1 måned og til kr 15 000 når forsinkelsen er over 1 måned. Forhøyelse etter merverdiavgiftsloven for avgiftspliktig er oppad begrenset til kr 5 000.
- Slik forslagene er utformet vil dette i praksis medføre færre unntak fra sanksjonsileggelse enn det som følger av dagens regler. Det foreslås lovfesting av unntakstilfeller i mindre grad, dette overlates i stor grad til skattemyndighetenes praksis å utforme.

NARF stiller spørsmål ved om det er behov for utvidet bruk av sanksjoner i forhold til hva som følger av gjeldende regelverk, og mener at dette spørsmålet burde vært utredet bedre.

Det antas at både tvangsmulkt og overtredelsesgebyr vil ilegges maskinelt i fremtiden, noe som i praksis må antas å føre til betydelig økning i bruk av disse sanksjonene. Dette er etter NARFs mening svært betenkelig og uheldig, særlig for merverdiavgiftsplikten der avgiftsrapportering skjer 6 ganger i året.

Vi reagerer i tillegg på at det skal være mulig å ilegge både tvangsmulkt og overtredelsesgebyr for samme tilfeller og perioder, og at skattytere kan ilegges både tvangsmulkt og tilleggsskatt for samme forhold. Etter vår oppfatning kan dette være problematisk i forhold til EMK. A-opplysningsloven med forskrift har også bestemmelser om ileggelse av de samme typer sanksjoner. Av disse reglene følger det at det ikke skal ilegges overtredelsesgebyr dersom det er påløpt tvangsmulkt for samme forsinkelse. NARF foreslår at den samme begrensningen inntas i skatteforvaltningsloven.

Størrelsen på tvangsmulkten og overtredelsesgebyr kan etter de foreslåtte satsene utgjøre store beløp. Særlig utslagsgivende vil dette bli dersom begge sanksjoner ilegges for samme forhold.

Et svært viktig hensyn som må ivaretas ved utforming av sanksjonsbestemmelser, er at disse for skattyterne oppleves å stå i forhold til overtredelsen. Dersom skattyterne i tillegg gis en kort frist for å fremlegge etterspurt dokumentasjon som i mange tilfeller kan være svært omfattende, vil dette oppfattes som svært urimelig, og kan medføre svekket tillitt til systemet. Dette gjør seg enda mer gjeldende når det ikke stilles noen tilsvarende frister for skattemyndighetenes saksbehandling.

Det fremgår av lovutkastet at tvangsmulkt i særlige tilfeller kan settes lavere eller høyere, men oppad begrenset til henholdsvis to og ti rettsgebyr per dag. Videre følger det av lovforslaget at skattemyndighetene i særlige tilfeller kan redusere eller frafalle påløpt mulkt. Det må påregnes at det vil komme opp mange godt begrunnede årsaker til at gebyret bør settes ned eller frafalles. Vi vil derfor foreslå at betingelsen om at det skal foreligge «særlige tilfeller» utgår når det gjelder adgangen til å sette gebyret lavere, eller frafalle det helt.

For øvrig må vi få bemerke at den øvre grensen på opptil en million kroner i tvangsmulkt for manglende etterlevelse av bokføringspålegg, fremstår som unødvendig høy. Dersom en slik sats skal være aktuell, må det kunne forutsettes at denne kun er aktuell for børsnoterte selskaper og andre med stor samfunnsmessig interesse.

5. Kommentarer til enkeltbestemmelser

Vi vil nedenfor gi kommentarer til øvrige deler av lovforslaget, sortert på forslag til lovparagraf.

§ 5-1 Veiledningsplikt

Veiledningsplikten er regulert i skatteforvaltningsloven § 5-1 første ledd og bestemmer innledningsvis i første ledd at skattemyndighetene skal på forespørsel gi veiledning om utfylling av meldinger mv. Videre bestemmes at skatteetaten dessuten skal gi veiledning om lover, forskrifter og vanlig praksis som har betydning for de rettigheter og plikter vedkommende har, og om mulig peke på forhold som særlig kan ha betydning. Sistnevnte veiledning betinger at skatteetatens «arbeidssituasjon tillater det».

Det er et faktum at med ny skatteforvaltningslov vil skattyterne gå fra et ligningssystem og over til et selvdeklareringsystem. Det kan diskuteres hvor store endringer dette systemskiftet får i praksis. Likevel er det slik at med et nytt selvdeklareringsystem vil skattyterne være pliktig til selv å rapportere inntekter og merverdi med korrekt beløp, med derpå følgende beregning av skyldig skatt og avgift. Selvdeklareringsystemet innebærer at skattyter må fastsette og innrapportere riktige beløp også på det som kan klassifiseres som skjønnsmessige størrelser.

Det er etter NARFs vurdering svært uheldig om den myndighet som kontrollerer, inndriver og sanksjonerer eventuelle feil, ikke også gir veiledning om hvordan fylle ut korrekte opplysninger herunder er behjelpelig med å skjønnsfastsette riktig beløp der det er nødvendig.

NARF mener det er helt nødvendig at det i regelverket legges større press på skatteetaten for at veiledningsplikten overholdes og oppleves som tilfredsstillende for skattyterne. Vårt forslag er at skatteforvaltningsloven § 5-1 første ledd omskrives på følgende måte:

«Skattemyndighetene skal på forespørsel gi veiledning om utfylling av meldinger samt forståelsen av lover, forskrifter og vanlig praksis som har betydning for de rettigheter og plikter vedkommende har, og om andre forhold som kan være av betydning. Omfanget av veiledningen skal tilpasses den enkelte opplysningspliktiges behov og situasjon.»

Ovennevnte forslag vil bidra til at skatteforvaltningsloven blir mer i tråd med hva som følger av forvaltningsloven generelle regler.

Skatteetaten bør etter vår vurdering også være proaktive og informere om regelverk, samt gi tips og råd til skattytere om rettsregler og faktum som kan komme skattyterne til gode, ikke minst i forkant av egenfastsettingen. Det vil f. eks. være uheldig dersom skattyter ikke blir hørt med en påstand om fakta, samtidig med at skatteetaten sitter med opplysninger om hvordan dette enkelt kunne vært dokumentert, uten at etaten gir dette til kjenne.

§ 5-3 Saksbehandlingstid, foreløpig svar

I utkastet til skatteforvaltningsloven § 5-3 gis det uttrykk for at skatteetaten må forberede og avgjøre saker uten ugrunnet opphold, samt at skatteetaten må gi tilbakemelding om når skattyter kan forvente svar.

Det har i den senere tid vært flere skattesaker som har pågått over mange år. NARF mener at det i ny skatteforvaltningslov bør innføres passivitetsregler som sikrer fremdrift og aktivitet i de saker som skatteetaten tar opp til behandling. Domstolene synes å operere med ulovfestede passivitetsregler på mellom 5 – 7 år. I et selvdeklareringsystem der skatteetaten kan ta opp forhold de er usikre på

om er behandlet korrekt, eller etterspørre dokumentasjon eller andre opplysninger som er nødvendige i et kontrollperspektiv, bør det samtidig innføres passivitetsregler av hensyn til status quo. NARF foreslår derfor at skatteforvaltningsloven § 5-3 tilføres et nytt tredje ledd som kan lyde som følger:

«(3) I tilfeller der skatteetaten har etterspurt opplysninger fra den opplysningspliktige eller varslet om endringer skal den opplysningspliktige kunne forholde seg til at skatteetaten ikke vil forfølge eller endre det innrapporterte forholdet, dersom skatteetaten har vært passive og ikke varslet skattyter om annet innen 1 år.»

Ovennevnte vil sikre at skatteetaten, som er tillagt nye og betydelige oppgaver, ivaretar de prioriteringsutfordringer som de nå blir satt overfor, samtidig som at reglene vil sikre at skatteetaten gis klarere føringer for å sluttbehandle saken innen rimelig tid. I tillegg vil vårt forslag sikre fremdrift i sakene.

De vedtatte endringene i oppbevaringstiden tilsier også at skatteetaten i større grad må jobbe med «ferskvare». Skatteetaten vil gjennom ovennevnte forslag til regelverk presses til å ha et meget bevisst forhold til antallet kontroller og andre typer prioriteringer slik at sakene sluttbehandles snarlig.

§ 5-4 Fullmektig

Reglene om fullmektig synes gode, med unntak av at fullmektigen alltid burde være sikret kopi av svar som sendes direkte til skattyter. Dette er viktig da mange skattytere som har bistand fra en rådgiver som opptre som fullmektig, ikke alltid klarer å videreformidle informasjon som skattyter har fått av skatteetaten til fullmektigen.

Ovennevnte kan etter NARFs vurdering best hensyntas ved at tredje ledd endres på følgende måte:

«(3) Meldinger og henvendelser fra skattemyndighetene skal rettes til fullmektigen for så vidt forholdet klart dekkes av fullmakten. Når hensynet til fullmaktsgiveren tilsier det, kan meldingen og henvendelsen rettes til denne direkte, men med kopi til fullmektigen.» (vårt endringsforslag i kursiv)

§ 5-10 Sakskostnader

Vår erfaring er at skattytere bare helt unntaksvis får dekket sine sakskostnader. Ofte begrunnes avslaget med at kostnadene ikke har vært «nødvendige».

Det som for skatteetaten synes opplagt og klart i etterkant, oppleves ofte annerledes av skattyter. At skattyter blir bedt om å dokumentere eller sende inn informasjon om faktiske forhold bør ikke avstedkomme rett til sakskostnader. Men, der skattyter har berettiget behov for at rådgiver ivaretar dennes interesser, og fullmektigens anførsler om faktum eller jus fører til at et enkeltvedtak blir endret, bør sakskostnader dekkes uavhengig av beløp. Dette kunne vært presisert ved at det i lovteksten § 5-10 første ledd, første setning, presiseres at:

«Når myndighetenes enkeltvedtak blir endret til gunst for den vedtaket retter seg mot, skal vedkommende tilkjennes full dekning av kostnader som har vært nødvendige for å få endret vedtaket.»

Det er vårt klare råd at i det minste retningslinjene for når det skal innrømmes sakskostnader bør endres i tråd med ovennevnte.

I forbindelse med retten til å få dekket sakskostnader stiller vi også spørsmålstegn ved hvorvidt bindende forhåndsuttalelser er å anse som enkeltvedtak eller ikke. En bindende forhåndsuttalelse gjelder de skatte- og avgiftsmessige konsekvenser av en konkret planlagt fremtidig disposisjon, og det er av vesentlig betydning for skattyter å få klarlagt de skatte- og avgiftsmessige forhold før transaksjonen eventuelt gjennomføres. En klage over en bindende forhåndsuttalelse har redusert de fremtidige kostnadene ved å eventuelt bruke en profesjonell rådgiver i forbindelse med klagebehandlingen. De nødvendige sakskostnader ved klage over en bindende forhåndsuttalelse bør derfor kunne kreves dekket på lik linje med sakskostnader i forbindelse med klager.

Kapittel 6 - Bindende forhåndsuttalelser

NARF er positiv til at ordningen med bindende forhåndsuttalelser videreføres. Det er en svakhet ved ordningen at skattyter hverken kan påklage eller gå til søksmål for å få endret uttalelser han er uenig i. NARF støtter derfor forslaget om å innføre rett for skattyter til å påklage bindende forhåndsuttalelser, og at det ikke skal kreves nytt gebyr for å få slike klager behandlet.

§ 7-5 Kjøp, salg, leie, utbetalinger mv

Det er generelt en fordel for tredjepartsplikten at lovverket den opplysningspliktige plikter å forholde seg til fremkommer mest mulig klart og entydig, jf. også det kraftige sanksjonsregimet som er foreslått for tredjeparter som ikke overholder opplysningsplikten. I så måte er en generell overskrift som inneholder flere særskilte opplysningsplikter uheldig. Vi anmoder derfor om at § 7-5 splittes på flere paragrafer, og at paragrafenes titler gjenspeiler hvem opplysningsplikten gjelder.

§ 7-6 Oppdragstakere og arbeidstakere

Hjemmelen kan, tilsvarende vår kommentar til § 7-5, med fordel få et navn som bedre fanger opp hvem hjemmelen faktisk omhandler, eksempelvis «§ 7-6 Oppdragsgivere til utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere».

§ 7-10 Annen opplysningsplikt for tredjepart

I likhet med § 7-5 bør § 7-10 splittes på flere paragrafer, hvor paragrafenes titler gjenspeiler hvem opplysningsplikten gjelder.

Når det gjelder paragrafens bokstav i) er dette en tredjepartsopplysning vi mener har utgått på dato, både i forhold til opplysningsbehov og rapporteringsmetode. Skattedirektoratet kommer i år som følge av a-ordningen med et nytt skjema som skal ivareta opplysningsplikten. Skjemaet heter «Betalinger til selvstendig næringsdrivende uten fast forretningssted», og omfatter kjøp av tjenester fra enkeltpersonforetak som ikke har stedlig kontor som er åpent i alminnelig kontortid. Det nye skjemaet vil øke de administrative byrdene med å oppfylle lovkravet betydelig. Vi viser i den anledning til vårt brev av 30. juni 2014 til Skattedirektoratet om den nye innsendingsplikten, jf. vedlegg 1. Det er vårt bestemte inntrykk at innrapporteringen som er gjort på dette feltet gjennom mange år, i liten grad har blitt anvendt i kontrolløyemed av skatteetaten. Den nye og krevende innrapporteringen bør samlet sett endres, inntil behovet og innsendingsmetode er grundigere utredet. Innrapporteringsplikten bør i stedet begrenses til tjenesteytende næringsdrivende som ikke er registrert i Enhetsregisteret.

§ 8-7 Skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon

I utkastets § 8-7 annet punktum er kravet om revisorattest fra dagens lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv videreført. Revisors særattestasjoner skal etter hva vi kjenner til evalueres og vurderes nærmere, slik revisjonspliktutvalget ga føringer på. Uavhengig av dette vil vi påpeke at en av de attestasjoner det hefter flest reaksjoner ved og som i dag fremstår som en av de mest unødvendige, gjelder private barnehagers plikt til å få grunnlaget for kompensasjonskravet kontrollert og attestert av revisor. Barnehagene har i mange tilfeller ikke annen plikt til å ha revisor.

Vi vil som følge av dette og av hensyn til økonomien til barnehagene tilrå at kravet utgår, i det minste for barnehager som ikke har krav til revisjon av årsregnskapet eller har fravalgt revisor.

Denne problemstillingen har for øvrig vært oppe tidligere, jf. vårt brev til Finansdepartementet av 27. april 2004 og Finansdepartementets svar av 14. juli 2005. I lys av den utvikling som har skjedd siden 2005, mener vi kravet kan lempes på.

§ 8-8 Melding om trekk mv

Bestemmelsen vil slik forslaget lyder omfatte arbeidsgivere som skal foreta lønnstrekk for skatt etter svalbardskatteloven, den som skal engasjere utenlandsk artist og selskap mv som skal ivareta trekk i forbindelse med kildebeskatning. I likhet med hva vi har tatt opp til enkelte hjemler i kapittel 7, ser vi gjerne at paragrafen enten får en mer beskrivende overskrift eller splittes i flere enkeltstående paragrafer.

§ 8-11 Skattemelding og annen dokumentasjon for kontrollerte transaksjoner mv

Utkastets § 8-11 gjelder transaksjoner og mellomværender mellom nærstående parter. Det sistnevnte bør fremgå av overskriften.

§ 9-4 Skattepliktiges endring av egen fastsetting – særskilt om merverdiavgiften

NARF er av den oppfatning at tap på krav, heving og kjøpsrettslig begrunnet prisavslag bør periodiseres i den termin hvor tapet konstateres, og heving eller prisavslag finner sted og kreditnota utstedes. Dette for at denne type etterfølgende konstateringer skal kunne anses som samtidstransaksjoner og aldri rammes av fristen for egenretting i forslaget § 9-4 andre ledd.

Periodisering innen skatteretten praktiseres som nevnt over, og NARF ser ingen grunn til å operere med avvikende periodiseringsregler innen skatt og mva på disse områdene. Vi minner om at regelverk for tap på krav er identisk formulert i mva-forskriften § 4-7-1 og skatteforskriften 6-2-1. Dersom tapstilfellene skal underlegges ulik periodisering skatte- og mva-messig, ender man opp med vidt forskjellige regler.

Problemstillingen rundt periodisering er berørt i Skatt østs høringsuttalelse av 18. mars 2009 (https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/vedlegg/sl/horingsuttalelser/2009/mars/47_sk_d_vedlegg.pdf)

Etter NARFs syn er det nødvendig at rettstilstanden på området avklares. Skulle det være slik at skattemyndighetene mener at egenrettingsfristen ved tap, heving og prisavslag skal knyttes til opprinnelig transaksjonstidspunkt, vil 2-års regelen i forslaget § 9-4 andre ledd ha alvorlige mva-messige konsekvenser som NARF ikke kan støtte.

§ 10-11 Hvem pliktene påhviler i selskap mv

Det å inkludere en presisering av hvem pliktene påhviler hos de respektive foretakstypene støttes. Dette er en nyttig presisering.

§ 11-1 Pålegg om bokføring

I følge høringsutkastet er reglene stort sett en videreføring, bortsett fra at forslaget til nye regler utvider nedslagsfeltet i forhold til dagens hjemler i merverdi- og ligningsloven ved at pålegget også kan ilegges tredjeparter som er bokføringspliktige.

Så vidt vi kan se gir departementet ingen begrunnelse for utvidelsen annet enn behovet for samkjøring. NARF har ved tidligere høringer uttrykt skepsis til en retning der myndigheten til å gi pålegg og tilhørende sanksjoner som tvangsmulkt, flyttes direkte til den utøvende kontrollmyndighet. Etter NARFs syn reiser dette rettssikkerhetsmessige betenkeligheter. Av samme grunn mener vi derfor også at enhver utvidelse av reglenes virkeområdet bør være reelt behovsvurdert og begrunnet, noe vi ikke kan se er tilfelle her.

Høringsutkastet gir videre ingen nærmere orientering om hva tredjepartsutvidelsen faktisk innebærer, og hvilket formål den har. Primært kunne en tro det innebærer at bokføringspålegget mot tredjepart ikke bare kan knytte seg mot etterlevelse av bokføringsloven direkte, men også kan omfatte innretning slik at opplysningsplikten kan overholdes (jf. lovutkastet § 7-1: «Den som har opplysningsplikt som tredjepart skal innrette sin bokføring slik at opplysningene kan gis og kontrolleres. Departementet kan gi forskrift om hvordan bokføringen innrettes.»). Denne forståelsen gjenspeiler seg imidlertid ikke i selve lovteksten, som i stedet knytter pålegget ene og alene opp mot bokføringslovgivningen direkte (jf. «gitt i eller i medhold av bokføringsloven»). Hvis utvidelsen med tredjepart blir stående mener NARF at forståelsen bør klargjøres.

§ 11-2 Pålegg om revisjon

Bestemmelsen innebærer en utvidelse i forhold til gjeldende rett, ved at reglene om pålegg vil gjelde generelt i den nye samleloven. Departementet påpeker likevel i sin vurdering at adgangen til å gi pålegg først og fremst vil ha betydning på områdene formues- og inntektsskatt og merverdiavgift. Som for bestemmelsen over er NARF også her kritisk til at det gjøres materielle endringer uten at det er reelt vurdert og konsekvensutredet. Samkjøring i seg selv er ikke en god nok begrunnelse. Etter NARFs syn bør derfor regelens virkeområde videreføres uendret slik det er i dag.

§ 12-3 Endring av vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret

NARF støtter at skatteetaten bør ha adgang til å endre vedtak om registrering i merverdiavgiftsregisteret i tilfeller med svik eller misbruk av mva-systemet.

I tilfeller med forsøk på seriøs næringsdrift som ikke lykkes, bør skatteetatens mulighet for å endre registreringsvedtak avskjæres. Mva-registrering har betydelig innvirkning på kostnads- og inntektssiden hos den næringsdrivende. Dersom skatteetaten med tilbakevirkende kraft kan anse vedkommende som ikke næringsdrivende, leder dette til tap for den næringsdrivende fordi det forrykker prisingen av leveransene. I slike tilfeller beholder skatteetaten utgående avgift samtidig som fradragsført inngående avgift tilbakeføres. Den næringsdrivende får dermed et dårligere økonomiske resultat enn om vedkommende hadde forblitt uregistrert. Et system hvor man må betale merverdiavgift uten å ha fradragsrett blir en svært uheldig kombinasjon av det verste fra begge verdener.

§ 13-3 Skatteklagenemndas kompetanse

Dagens regler om at klage over registrerings- eller slettingsvedtak i Merverdiavgiftsregisteret skal behandles av klagenemnda, når det samtidig klages over vedtak som har direkte sammenheng med registrerings- eller slettingsvedtaket, ser ut til å være fjernet. Dette er etter NARFs syn uheldig og kan i verste fall åpne opp for at skatteklagenemndas standpunkter undergraves.

Etter NARFs syn bør alle klager på vedtak om registrering eller sletting i merverdiavgiftsregisteret behandles av skatteklagenemnda. Slike saker er svært viktige for klagerne og vurderingene er nært knyttet til skattemessig næringsvurdering som behandles av Skatteklagenemnda.

Med vennlig hilsen

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening

Sandra Riise
adm. dir.

Per Ole Hegdahl
advokat

Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer.

Vedlegg:

1. Brev av 30. juni 2014 til Skattedirektoratet, om innberetning av honorar til tjenesteytende næringsdrivende etter ligningsloven § 5-9