

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 OSLO

Deres ref: 12/767 SL MMT/KR

Dato: 2. mars 2015

Forslag til ny skatteforvaltningslov - høringsuttalelse

Vi viser til oversendt høringsbrev av 21. november 2014, og avgir herved høringsuttalelse i saken.

1. Generelt

Skattebetalerforeningen er positiv til at forvaltningsreglene for skatt og avgift samles i én uttømmende skatteforvaltningslov. Dette vil gjøre regelverket mer oversiktlig og brukervennlig, og vil også gjøre det lettere å unngå utilsiktede og ubegrunnede forskjeller mellom de ulike skatter og avgifter loven vil gjelde for.

Vi er likevel skuffet over at departementet ikke benytter denne anledningen til å styrke skattyters rettssikkerhet. Regjeringen uttalte i sin regjeringserklæring at den skal «foreta en bred vurdering av skattyters rettssikkerhet og fremme forslag for å sikre skattytere en bedre rettssikkerhet enn i dag.» Etter vårt syn er det lite ved forslaget som støtter opp under dette, og departementet uttaler da også at det i begrenset grad legges opp til innholdsmessige endringer, utover det som er nødvendig for å harmonisere og samordne de ulike regelverkene.

Etter vårt syn er skattyters rettssikkerhet i skattesaker fortsatt ikke tilfredsstillende. Vi har derfor nedenfor under punkt 2 tatt inn noen punkter som omhandler områder hvor regelverket bør endres. Våre forslag berører til dels også skatteloven og tvisteloven, men vi har likevel funnet det naturlig å ta de med i denne høringsuttalelsen, siden forslagene angår skattyters rettssikkerhet.

Under punkt 3 kommenterer vi enkelte av punktene i lovforslaget.

2. Nærmere om enkelte punkter som ikke er berørt i lovforslaget

Skattlegging av samme inntekt i forskjellige inntektsår

Riktig skatt er en sentral målsetning. I dette ligger det naturligvis også at skattyter ikke skal pålegges å betale mer skatt enn det inntekten eller formuen vitteleg gir grunnlag for. Vi ser av

og til at skattemyndighetene ser bort fra denne målsetningen, og velger å skyve formelle skranker foran seg for å slippe å korrigere åpenbart feilaktig ilagt skatt. Det tydeligste utslaget er kanskje når skattemyndighetene ikke korrigerer skatteoppgjøret, til tross for at den samme inntekten er skattlagt i to forskjellige inntektsår.

I Borgarting lagmannsretts dom av 18. desember 2014 var tilfellet at deler av en inntekt var skattlagt i både 2005 og 2006. Inntekten skulle vært skattlagt i 2005, men var blitt skattlagt i 2006. Siden klagefristen for inntektsåret 2006 var utløpt, og Skatt sør ikke ville endre i henhold til ligningsloven § 9-5 nr. 7, ble den feilaktige ligningen for dette året stående uendret. Skattemyndighetene mente imidlertid at det at inntekten allerede var skattlagt, ikke hadde betydning for skatteplikten for inntektsåret 2005:

«Eventuelle feil ved likningen for 2006 eller Skatt sørs beslutning om ikke å rette ligningen for dette året av eget tiltak etter ligningsloven § 9-5 nr. 7 kan ikke lede til at ligningen for 2005 skal oppheves, ettersom hvert inntektsår skal vurderes for seg».

Resultatet ble at deler av samme inntekt ble beskattet i to forskjellige inntektsår.

Et slikt resultat er fra vårt ståsted fullstendig uakseptabelt, og det bør tas inn et forbud mot dobbeltbeskatning, enten i skatteloven eller i skatteforvaltningsloven, som dekker slike tilfeller.

Bevisavskjæring ved domstolsbehandlingen

Skattyter har normalt ikke anledning til å fremlegge nye bevis når skattyter bringer en sak inn for retten. Slik bevisavskjæring kan naturligvis føre til at domstolen tvinges til å avsi en materielt uriktig dom, noe som er svært lite tilfredsstillende med tanke på rettssikkerheten. Vi kan ikke se at reglene om bevisavskjæring er godt begrunnet, og de er etter vårt syn overflødige – i hvert fall i dagens form. Riktig skatt må være målet, og da må domstolene få prøve skattesaken med alle opplysninger og med all dokumentasjon som er tilgjengelig.

Bevisavskjæring har også en side mot tilleggsskatt, ved at nye opplysninger alltid kan legges frem i saker om tilleggsskatt. Konsekvensen er altså at ulikt faktum legges til grunn for avgjørelsen av det materielle skattespørsmålet og for tilleggsskatten. Selv om dette kan forsvares prinsipielt, er det etter vårt syn ikke en god løsning.

Saksomkostninger ved domstolsbehandlingen

Kostnadsnivået ved domstolsbehandling av skattesaker utgjør et rettssikkerhetsproblem. De høye kostnadene gjør i praksis at mange saker som burde vært avklart i retten aldri blir prøvd.

Enkelte grep kan tas for å avhjelpe dette noe. For det første bør skattyter i større grad enn i dag få dekket sine saksomkostninger når skattyter vinner. Dette mener vi må være hovedregelen, selv om skattemyndighetene hadde god grunn til å prøve saken. Skattemyndighetene er den sterke part, og det er etter vår oppfatning lite rimelig at skattyter skal sitte igjen med egne omkostninger i disse sakene.

I saker hvor skattyter taper bør skattyter oftere slippe saksomkostninger, også egne i enkelte tilfeller. Skattemyndighetene har i mange saker selv en interesse av at en skatterettslig

problemstilling blir avklart, og i hvert fall i slike saker bør ikke skattyter ha kostnader ved domstolsbehandlingen.

Innkrevning av restskatt før saken er endelig avgjort

I dag må skattyter i utgangspunktet betale restskatten, selv om saken ikke er endelig avgjort og kravet dermed ikke er endelig fastsatt. I praksis ser vi at dette kan få uheldige konsekvenser for skattyter, og ikke sjelden blir kravet satt ned eller faller bort når saken er endelig avgjort. I forslaget til skatteforvaltningslov gjøres det unntak for innkreving av tilleggsskatt, slik at innkreving av denne skal utstå til saken er endelig avgjort.

Vi mener hele ordningen med forhåndsinnkreving av restskatt for krav som bestrides av skattyter må tas opp til en nærmere vurdering.

Fradragsrett for kostnader til bistand med skatt og ligning

Fradragsretten for kostnader til bistand med skatt og ligning er avhengig av når utgiftene er pådratt: Det gis fullt fradrag for kostnader til utarbeidelse av selvangivelse mv. før ligningen og til kostnader i endringssak initiert av skattemyndighetene, mens kostnader til bistand i klagesak ikke er fradragsberettiget.

Dette synes lite prinsipielt. Departementet bør etter vårt syn ta initiativet til en lovendring, slik at reglene blir mer i tråd med lovens grunnleggende kriterium for fradragsrett – tilknytningskriteriet. Det går ikke noe prinsipielt skille mellom kostnader pådratt før og etter ligning; også etterfølgende kostnader vil ofte ha en naturlig inntektstilknytning.

3. Nærmere om enkelte punkter i lovforslaget

Tilleggsskatt - sats

Vi støtter forslaget om at ordinær sats for tilleggsskatt reduseres fra 30 til 20 prosent. Vi er imidlertid negative til at satsen på 10 prosent, som gjelder når opplysningssvikten gjelder forhold som allerede er innberettet av tredjemann, foreslås videreført.

Etter vårt syn bør tilleggsskatt forbeholdes saker hvor manglende opplysninger har ført til en reell fare for skatteunndragelse, fordi det bare er i slike saker den har en begrunnet funksjon. Det er ikke lenger behov for tradisjonell tilleggsskatt i saker hvor opplysninger om inntekt eller formue allerede er innberettet av tredjemann. Det ser ut til at skattemyndighetene i slike saker automatisk fanger opp grunnlagene til beskatning, og vi kan da ikke se at det er noen reell fare for skatteunndragelse.

I praksis ser vi at tilleggsskatten i disse sakene kan slå svært urimelig ut, særlig ved for sent innberettet lønn fra arbeidsgiver, fordi grunnlaget for tilleggsskatt da gjerne blir høyt. Etter vårt syn er tilleggsskatt ikke en egnet sanksjon i disse tilfellene, nettopp fordi det ikke foreligger noen reell fare for skatteunndragelse.

Det bør etter vår mening innføres en markert lavere sats eller et standardisert gebyr. En slik løsning vil være en klar markering av skattyters opplysningsplikt, men uten at straffen til de grader slår urimelig ut.

På mva-området kan tilleggsavgift i dag ilegges med et bestemt beløp i stedet for en prosentsats. Dette kan være hensiktsmessig når tilleggsavgiften vil bli et uforholdsmessig stort beløp. For eksempel kan en virksomhet ved et uhell levere en nulloppgave, selv om omsetningen er stor. Dette er mer praktisk når det gjelder mva enn når det gjelder skatt. Vi mener derfor at denne regelen bør videreføres i dagens form.

Tilleggsskatt - unnskyldningsgrunner

Reglene om unnskyldningsgrunner bygger i stor grad på reglene som ble innført i ligningsloven av 13. juni 1980 nr. 24. Ved stortingsbehandlingen av loven uttalte finanskomiteen:

«Komiteen vil imidlertid understreke at før ligningsmyndighetene går til det skritt å legge tilleggsskatt må det være klarlagt at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og at dette ikke kan anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom eller uerfarenhet. Etter komiteens mening kan også andre årsaker tilsi at tilleggsskatt frafalles i det enkelte individuelle tilfelle. **Ordningen må derfor praktiseres med varsomhet** [vår utheving].»

I forhandlingene i Odelstinget uttalte saksordfører at «også en hendelig forglemmelse er et unnskyldende moment for en skattyter som vanligvis oppfyller sine forpliktelser.» (Forhandlinger i Odelstinget nr. 23 side 349).

Det kan ikke være tvil om at reglene ikke har blitt praktisert i tråd med dette, jf. for eksempel departementets uttalelser på side 42 i Ot.prp nr. 82 (2008-2009):

«Etter departementets oppfatning er det grunn til å anvende unnskyldningsgrunnene i noe større utstrekning enn i dag.»

En målsetning om økt bruk av unnskyldningsgrunnene har vært uttalt gjentatte ganger fra departementet, senest på side 270 i høringsnotatet til ny skatteforvaltningslov:

«Departementet mener at unnskyldningsgrunnene bør anvendes i større utstrekning enn i praksis etter ligningsloven i dag.»

Det ser imidlertid ikke ut til at de gjentatte oppfordringene har noen virkning på praktiseringen, og vi har liten tro på at den foreslåtte endringen i ordlyden – at eksemplifiseringen av de unnskyldelige forholdene tas ut, har noen positiv effekt.

Utgangspunktet er at tilleggsskatt ilegges på objektivt grunnlag. Utformingen av unntakene er da avgjørende for at regelverket skal oppfattes som rimelig og rettferdig. Når historien viser så tydelig at skattyter ikke fritas fra tilleggsskatt etter intensjonen i loven, bør utgangspunktet i loven etter vårt syn endres.

Kjernen i problemet er at lojale skattytere blir ilagt tilleggsskatt på grunn av hendige forglemmelser. Etter vårt syn er det mest hensiktsmessig at det tas inn et vilkår i loven om at tilleggsskatt bare ilegges den illojale skattyter. Terskelen for å legge tilleggsskatt blir da mer i tråd med de i Stortinget uttrykte synspunkter, jf. ovenfor.

Tilleggsskatt – riktig faktum

Et vilkår for å kunne ilegge tilleggsskatt skal være at skattyter har gitt «uriktig eller ufullstendig opplysning». Det uttales at dette er en videreføring av vilkåret som framgår av ligningsloven § 10-2, noe vi er enige i. Vi er imidlertid ikke enige i den videre beskrivelsen av gjeldende rett på side 347 i høringsnotatet:

«Utgangspunktet for vurderingen av om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger skal som tidligere være hva en lojal skattyter vil gi av opplysninger etter en objektiv standard. Dette innebærer at klart illojale tilpasninger vil innebære brudd på opplysningsplikten, selv om opplysningen i seg selv ikke kan sies å være uriktig. Dette kan for eksempel være tilfellet hvor en skattepliktig spekulerer i å kreve fradrag for konkrete utgifter som skattepliktig vet han ikke har krav på, og så gir isolert sett korrekte tilleggsskatt i skattemeldingen.»

Så vidt vi er kjent med, er det i slike saker ikke ilagt tilleggsskatt, noe vi mener har de beste grunner for seg. En del skattytere krever av uvitenhet fradrag for utgifter som det ikke er fradragsrett for, for eksempel utgifter til bryllup. Det vil være svært vanskelig å vurdere om skattyter vet han ikke har krav på fradraget, og således spekulerer i at fradraget ikke blir strøket. Det er enklere, og fra et rettssikkerhetsperspektiv mer betryggende, å fastholde dagens praksis, hvor skattyter som har gitt alle opplysninger ikke risikerer tilleggsskatt.

Tvangsmulkt - grunnlag

Departementet foreslår i § 14-1 en generell adgang til å ilegge tvangsmulkt ved brudd på opplysningsplikter. Etter gjeldende regelverk er myndighetenes adgang til å ilegge tvangsmulkt begrenset til konkrete tilfeller, som er oppregnet i loven.

Etter vårt syn går forslaget for langt. Fra et rettssikkerhetssynspunkt er det mer betryggende med en regel som regner opp de tilfellene tvangsmulkt kan ilegges, i stedet for at det lovfestes nærmest en blankofullmakt.

En så vidtgående regel gjør det uklart hvor langt den egentlig rekker. Skattekontorene sender ut en rekke henvendelser til ulike grupper av skattytere, og etter ordlyden i den foreslåtte bestemmelsen er det uklart hvilke tilfeller som er ment rammet. Vi ser heller ikke behovet for en så generell regel. Dersom skattyter for eksempel i en klagesak ikke etterkommer skattekontorets oppfordring om å komme med ytterligere opplysninger, er det etter vårt syn lite naturlig å ilegge tvangsmulkt. Eventuelt manglende opplysninger kan få betydning for vedtakets innhold, og en slik rettsvirkning må være tilstrekkelig.

Tvangsmulkt - størrelse

For personer som ikke leverer for eksempel skattemelding vil tvangsmulkt være en reaksjon som kommer i tillegg til tilleggsskatten, og når beløpet er standardisert, kan dette gi en uforholdsmessig straff for de med lave skattegrunnlag.

For mva-pliktig er det som kjent slik at omsetningsoppgaver normalt skal leveres seks ganger i året. En virksomhet som unnlater å levere en oppgave, unnlater ofte å levere flere oppgaver. Satsen i dag for ikke å levere en omsetningsoppgave er kr 250 eller inntil tre prosent av omsetningen, maks kr 5 000. Forslaget innebærer at en overskridelse på tolv dager betyr tvangsmulkt med kr 5 160, og en overskridelse med tre og en halv måned betyr mulkt med kr 43 000. Vi kan ikke se at en slik økning er godt begrunnet.

Ettårsregelen i skatteforvaltningsloven § 13-4 tredje ledd

Ligningsloven § 9-2 nr. 8 bestemmer i dag at en klage ikke kan behandles som klagesak dersom det er gått mer enn ett år siden ligningen ble lagt ut eller vedtaket ble truffet.

Lovendringen ble innført med virkning fra 2008, og i lovforslaget er bestemmelsen videreført i skatteforvaltningsloven § 13-4 tredje ledd.

Det er etter vårt syn svært lite betryggende for rettssikkerheten at avgjørelsesmyndigheten i en andel av klagesakene fullt og helt er lagt til skattekontoret, uten mulighet for å anke saken til en uavhengig nemnd. I disse sakene er en i realiteten prisgitt den enkelte saksbehandlers vurdering, noe som er et dårlig utgangspunkt for god rettssikkerhet. Vi ser i praksis at vurderingene om avvisning kan bli praktisert svært strengt – etter vårt syn for strengt.

Regelen er begrunnet i forvaltningens arbeidsbelastning. Vi har en viss forståelse for dette synspunktet, men vi mener hensynet til forsvarlig saksbehandling må veie tyngre. Det er helt sentralt for rettssikkerheten at et uavhengig organ avgjør saken i siste instans.

Korresponderende rettinger

Vi ser fra tid til annen at endringer i inntekt hos ett skattesubjekt får direkte betydning for inntekten hos et annet skattesubjekt. Et eksempel på dette er saken som ble behandlet i Frostating lagmannsretts dom av 4. desember 2013. Her var situasjonen at inntekt som var tilordnet et aksjeselskap, senere av skattemyndighetene ble tilordnet skattyter personlig som lønnsinntekt. Skattemyndighetene reduserte likevel ikke den allerede tilordnede inntekten i aksjeselskapet.

Skattemyndighetene tapte i tingretten, og tingretten la til grunn at ligningsvedtaket innebar en dobbeltbeskatning ved at samme inntekt både ble skattlagt hos den personlige skattyter og i aksjeselskapet. Lagmannsretten, på sin side, uttalte at det fremstod noe uforståelig at skattemyndighetene ikke endret ligningen for aksjeselskapet, og under behandlingen i lagmannsretten lovet skattemyndighetene å avhjelpe virkningen av dobbeltbeskatningen for aksjeselskapet ved å sette ned ilignet skatt etter reglene om lemping.

Saken illustrerer det problematiske ved at skattemyndighetene i for liten grad er villige til å foreta korresponderende rettinger. Etter vårt syn trengs det her en gjennomgang av regelverket. Dagens rettskildesituasjon, som foreslås videreført, er ikke tilfredsstillende, ved at det hele beror på en vurdering av vilkårene i ligningsloven § 9-5 nr. 7 (som videreføres i skatteforvaltningsloven § 12-1 tredje ledd).

Endringsfrister – fjerning av toårsregelen for endring til ugunst

Ligningsloven § 9-6 nr. 3 bestemmer i dag at fristen for endringer til ugunst for skattyter er to år etter utløpet av inntektsåret dersom skattyter ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Departementet foreslår å erstatte toårsfristen med en generell frist på fem år, jf. § 12-6 første ledd i lovutkastet. Fristen skal i utgangspunktet gjelde enten skattyter har gitt fullstendige og korrekte opplysninger eller ikke.

Vi støtter ikke den foreslåtte endringen.

Vi er enige i at hensynet til korrekt ligning må veies mot skattyters behov for en endelig avklaring, men vi mener hensynet til skattyter slår vesentlig ulikt ut, avhengig av om skattyter har gitt korrekte og fullstendige opplysninger eller ikke.

En lojal skattyter som har gitt fullstendige og korrekte opplysninger har et behov for å beskyttes mot endringer bakover i tid. Hensynet til forutberegnelighet står klart sterkere for en lojal skattyter. Dagens to- og tiårsfrister har således vidt forskjellige utgangspunkter, noe som også begrunner forskjellene i lengde. Toårsfristen kom inn stortingsbehandlingen av ligningsloven for å beskytte den lojale skattyter mot endringer bakover i tid, og vi mener det riktige vil være å fastholde fristen.

Endringsfrister – fjerning av treårsregelen for endring til gunst på mva. området

Vi er kritisk til forslaget om å redusere avgiftspliktiges rett til egenretting til to år i ny § 9-4. Det er uheldig å innskrenke avgiftssubjektets rett til egenretting uten at det er nærmere redegjort for konsekvenser av forslaget og uten at reduksjonen er nærmere begrunnet.

I høringsnotatet heter det at dagens endringsfrist i mva-loven § 18-3 er tre år, men den fristen gjelder kun endring til egen gunst. Endring av mva til egen ugunst er i dag ti år. Vi forstår forslaget slik at retten til egenretting nå skal reduseres til to år, uansett om endringen er til gunst eller ugunst. Det er prinsipielt bra at fristen er den samme uavhengig av hvilken vei rettingen går, men når fristen reduseres til to år vil antall saker hvor avgiftssubjektet anmoder skattekontoret om endring øke. Det betyr for det første en byråkratisering av retting av enkle feil. For det andre svekker det skattyteres rettsikkerhet fordi man går fra å ha en rettighet til å måtte be om endring. Det er her viktig å huske på at feil i egenmelding ikke bare skyldes feil begått av avgiftssubjektet, men også kan skyldes skattemyndighetene.

For det tredje videreføres dagens disharmoni i endringsfristene. I dag har avgiftssubjektet rett til å endre feil til egen gunst tre år tilbake i tid, mens Skatteetaten kan endre mva-beregningen ti år tilbake. Nå foreslås det at avgiftssubjektet skal kunne rette to år tilbake, mens staten skal kunne endre fem år tilbake. Vi mener avgiftssubjektets rett til å endre mva-beregningen tilbake i tid må være den samme som for skattekontoret.

Med vennlig hilsen

Skattebetalerforeningen



Karine Ugland Virik
administrerende direktør



Rolf Lothe
fagsjef