

12/767-89

Finansdepartementet

Postboks 8008 Dep.
0030 OSLO

Høring - forslag til ny skatteforvaltningslov

Vi viser til departementets brev av 21. november 2014 hvor forslag til ny lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) ble sendt på høring. Vi viser til tidligere innsendte merknader, senest direktoratets bemerkninger til hele utkastet til høringsnotatet (se e-post med vedlegg av 15. september 2014). I tillegg har vi følgende bemerkninger:

1 Generelt

1.1 Relevant skattemyndighet - begrepsbruk

Innledningsvis understreker vi at vi legger til grunn at lovforslaget tar utgangspunkt i nåsituasjonen og i prinsippet er uavhengig av planlagt oppgaveoverføring fra tollvesenet til skatteetaten. Flere steder der lovforslaget omtaler tollvesenet vil det være nødvendig at dette endres til skatteetaten. Vi forutsetter imidlertid at en fremtidig skatteforvaltningslov oppdateres i forhold til gjeldende oppgavefordeling på ikrafttredelsestidspunktet, og vi har i denne høringsrunden ikke kommentert på slik begrepsbruk.

1.2 Forholdet til tolloven

Vi legger til grunn at eventuelle forhold knyttet til *grensedragningen* mellom skatteforvaltningsloven og tolloven skal kommenteres på et senere tidspunkt i forbindelse med at det utformes endringsbestemmelser i tolloven. Det er i den forbindelse viktig å sikre likebehandling mellom uregistrerte og registrerte avgiftspliktige virksomheter.

2 Til lovens kapittel 1

2.1 Til § 1-1 bokstav g

Direktoratet legger til grunn at «særavgifter» i lovforslaget § 1-1 bokstav g omfatter alle særavgifter som reguleres av særavgiftsloven, med unntak av særavgifter hvor avgiftsplikten oppstår ved uregistrerte avgiftspliktiges innførsel av varer, jf. saf. § 2-1 andre ledd. Uregistrert avgiftspliktigs innførsel vil reguleres på lik linje med toll og innførselsmerverdiavgift. Direktoratet foreslår at begrepet «virksomhet» fjernes fra § 1-1 bokstav g og erstattes med «importør», da virksomhetsbegrepet ikke er avgjørende for om en faller utenfor loven.

Vi gjør samtidig oppmerksom på at forståelsen av begrepet «særavgifter» i § 1-1 bokstav g fraviker fra utkastet til skattebetalingsloven, hvor «innenlands særavgift» omfatter alle særavgifter, samt motorvognavgiftene.

2.2 Til § 1-1 bokstav h

2.2.1 Midlertidigforskriften

Motorkjøretøyavgifter er et område hvis forvaltningsregler i utgangspunktet er forutsatt å skulle være i skatteforvaltningsloven. En sakstype som havner i en særstilling er saker etter forskrift av 20. juni 1991 om avgiftsfri innførsel og midlertidig bruk av utenlandsregistrert motorvogn i Norge («midlertidigforskriften»). Midlertidigforskriften gjelder både toll, merverdiavgift og engangsavgift og er hjemlet så vel i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven som i tolloven og merverdiavgiftsloven. Forvaltningsreglene for saker etter denne forskriften følger i dag av forvaltningsloven og tolloven.

Dersom skatteforvaltningsloven skal gjelde ved fastsetting av motorvognavgiftene, mens forvaltningsloven og tolloven skal gjelde ved fastsetting av toll og innførselsmerverdiavgift, kan denne forskjellen by på utfordringer ved behandlingen av saker etter midlertidigforskriften. Enkeltvedtak om etterberegning kan tjene som eksempel på dette. Mens den materielle vurderingen av om vilkårene for avgiftsfri innførsel og midlertidig bruk er oppfylt vil være den samme for de ulike avgiftene, vil skillet innebære at det vil gjelde ulike forvaltningsregler avgiftene imellom.

2.2.2 Oppgaver for avgiftsmyndigheten utover motorvognavgiftene

I henhold til lovforslaget gjelder loven for fastsetting av avgifter etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven. Dette innebærer at engangsavgift (herunder vrakpantavgift), årsavgift, vektårsavgift og omregistreringsavgift omfattes.

For ordens skyld skal det nevnes at det finnes forvaltningsbestemmelser i annet regelverk som regulerer tollvesenets befatning med arbeidsoppgaver som ikke direkte knytter seg til de fire nevnte motorvognavgiftene, men hvor tollvesenets oppgaver på feltet kan sies i hvert fall delvis å ha tilknytning til oppgaven som avgiftsmyndighet.

Kapittel 4 i Klima- og miljødepartementets forskrift om gjenvinning og behandling av avfall av 24. juni 2004 (avfallsforskriften) omhandler behandling av kasserte kjøretøy. Tollvesenet er gitt en betydelig rolle med hensyn til blant annet behandling av vrakmeldinger og utbetaling av vrakpant, og forskriften inneholder flere forvaltningsbestemmelser som retter seg mot tollvesenet. Slik lovens virkeområde er formulert legger vi til grunn at avgiftsmyndighetens oppgaver knyttet til vraking av kjøretøy og utbetaling av vrakpant faller utenfor lovens virkeområde.

I vegtrafikklovgivningen er det flere bestemmelser som tillegger tollvesenet oppgaver/myndighet knyttet til blant annet kontroll og stansning/avskilting av kjøretøy

også av andre årsaker enn skyldig avgift (for eksempel tekniske mangler eller manglende forsikring). Tilsvarende som i forhold til avfallsforskriften legger vi til grunn at avgiftsmyndighetens befatning med slike arbeidsoppgaver faller utenfor lovens virkeområde.

3 Til lovens kapittel 2

Til § 2-1: Vi opprettholder tidligere innsendte merknader til bestemmelsen, se direktoratets bemerkninger på side 4 til utkastet til høringsnotatet av 15. september 2014.

4 Til lovens kapittel 3

Til § 3-1 (1): Det vises til direktoratets innspill av 6. juni 2014, om at departementet bør vurdere om taushetsplikten også bør omfatte kontrollmetode og kilder. Verken informasjon om kilder, kontrollprogrammer, årlige kontrollhendelser, utplukkingsgrunnlag etc. er i dag underlagt taushetsplikt, og direktoratet har erfart at det kan være en fordel at slike sensitive opplysninger for kontrollen er omfattet av taushetsplikten. Det vises til tidligere innspill om at innholdet i tolloven § 14-8 bør ivaretas i skatteforvaltningsloven, ettersom en stor del av slik informasjonsutveksling mellom flere lands myndigheter i dag også berører særavgifter.

Til § 3-3: Vi opprettholder tidligere innsendte merknader til bestemmelsen, se direktoratets bemerkninger på side 4-5 til utkastet til høringsnotatet av 15. september 2014.

5 Til lovens kapittel 4

Vi har ingen merknader.

6 Til lovens kapittel 5

6.1 Generelt

Kapittel 5 om alminnelige saksbehandlingsregler bygger i det alt vesentlige på forvaltningslovens bestemmelser. Flere av bestemmelsene er likevel utformet forenklet, forkortet og noen helt utelatt. Herunder innsnevrer utkastet også partenes rettigheter i forhold til forvaltningsloven. Dette gjelder bl.a. utredningsplikten, forhåndsvarsling, begrunnelse av vedtak og informasjon til parten om søkmålsfrist.

Vi kan heller ikke se at forvaltningsloven § 15 (fremgangsmåte ved granskning o.l.) er ivarettatt. I tillegg bemerker vi at muligheten til å søke utsatt iverksetting etter forvaltningsloven § 42 faller bort. Etter forslaget § 14-11 skal utsatt iverksetting gis ved ileggelse av tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr. Det vil imidlertid ikke lenger være åpning for utsatt iverksetting av innbetaling av selve avgiftskravet.

Til §§ 5-3 og 5-5 (og § 13-4): Vi opprettholder tidligere innsendte merknader til bestemmelsene, se direktoratets bemerkninger på side 5 til utkastet til høringsnotatet av 15. september 2014.

6.2 Til § 5-7 – Forhåndsvarsling

Motorkjøretøyavgiftene preges av et stort antall saker (masseforvaltning) og standardiserte og til dels automatiserte prosesser integrert med Statens vegvesens registreringsprosesser. Vi legger til grunn at slike saker vil være dekket av unntaket i forslaget til § 5-6 tredje ledd bokstav c, og at noen form for forhåndsvarsling ikke vil være nødvendig i de tilfellene der den avgiftspliktige selv initierer for eksempel en registreringsprosess og må forutsettes å være innforstått med den avgiftsplikt som vil oppstå.

6.3 Til § 5-8 – Begrunnelse

Motorkjøretøyavgiftene preges som nevnt av et stort antall saker med standardiserte og automatiserte arbeidsprosesser og prosedyrer. Som eksempler kan nevnes:

- Årsavgift og vektårsavgift som skrives ut basert på at kjøretøyet er registrert på en gitt eier i motorvognregisteret på en bestemt dato.
- Engangsavgift der den avgiftspliktige selv setter i gang prosessen med å førstegangsregistrere eller statusendre et kjøretøy.
- Omregistreringsavgift hvor prosessen igangsettes ved at salgsmelding leveres inn til Statens vegvesen i forbindelse med eierskifte.

Vi legger til grunn at motorkjøretøyavgiftsprosesser av denne typen vil være typiske eksempler på fastsettingsvedtak hvor en kortfattet og i noen typetilfeller helt summarisk begrunnelse vil være tilstrekkelig.

6.4 Til § 5-9 – Underretning om vedtak

Som nevnt i kommentarene til forslaget til §§ 5-7 og 5-8 preges motorkjøretøyavgiftene av et stort antall standardiserte og relativt «enkle» prosesser. Typisk for slike prosesser er at den avgiftspliktige selv starter prosessen ved å ta kontakt med tollvesenet og/eller Statens vegvesen for blant annet å registrere, omregistrere eller statusendre et kjøretøy. Flere av disse prosessene har karakter av å være «over disk» transaksjoner. Vi legger til grunn at kravet til underretning om det fastsettingsvedtak som fattes vil være oppfylt selv om det ikke formuleres noe spesifikt vedtaksbrev, for eksempel gjennom kassakvittering for betalt avgift som utleveres den avgiftspliktige ved direkte fremmøte og betaling av avgift «over disk».

7 Til lovens kapittel 6

7.1 Generelt

Ordningen med bindende forhåndsuttalelser vil være en nyvinning på særavgifts- og motorkjøretøyavgiftsområdet, da noen slik ordning ikke eksisterer på disse områdene i

dag. Direktoratet er i utgangspunktet positiv til en slik ordning og ser at det å få en formell avklaring på sin rettslige stilling kan være positivt for den avgiftspliktige, og i noen tilfeller også hensiktsmessig.

Vi vil imidlertid i det følgende knytte noen kommentarer til ordningen relatert til særavgifter og motorkjøretøyavgifter:

Forslagets ordlyd innskrenker anvendelsesområdet til kun å omfatte skattemessige virkninger av en konkret planlagt disposisjon. Disposisjonen kan ikke være igangsatt, og det skal være av vesentlig betydning for den skattepliktige å få klarlagt virkningene før igangsetting. Eventuelt kan spørsmålet være av allmenn interesse.

På skatteområdet er det pr. i dag gitt utfyllende forskrifter til bestemmelsen. Vi legger til grunn at disse videreføres, og at det etableres tilsvarende forskriftsbestemmelser på avgiftsområdet, slik at det også på avgiftsområdet klart fremkommer at det kun er rettsanvendelsen som omfattes av bestemmelsen.

7.2 Hva skal det gis bindende forhåndsuttalelser om?

Etter gjeldende rett kan det ikke gis bindende forhåndsuttalelse knyttet til en disposisjon som allerede er gjennomført. Det skal ikke gis uttalelse om spørsmål av hypotetisk karakter eller som gjelder et generelt lovtolkningsspørsmål. Det kan kun gis uttalelse om egne forhold, og en anmodning om uttalelse kan avvises dersom den bærer preg av ren skatte- eller avgiftsplanlegging.

Det er kun rettsanvendelse på et konkret faktum som er gjenstand for vurdering. Spørsmål om bevisvurdering, verdsetting eller andre skjønnsmessige vurderinger utenom selve rettsanvendelsen kan ikke tas opp.

Slik vi forstår, vil tilsvarende begrensninger på særavgiftsområdet innebære at det ikke skal gis uttalelser om for eksempel:

- om et dokument oppfyller vilkårene for fritak (bevisvurdering)
- hvorvidt et generelt datasystem oppfyller krav til dokumentasjon (bevisvurdering)
- hvor mye som faktisk skal betales i avgift (likestilles med verdsettelse)

Det kan gis uttalelse om for eksempel:

- et produkt omfattes av avgiftsplikten, herunder om vilkårene for fritak er oppfylt
- hvem som er avgiftspliktig

7.3 Forholdet til andre myndigheter

På enkelte områder henger avgiftsmyndighetenes arbeidsprosesser sammen med og er avhengige av vurderinger eller avgjørelser fra andre forvaltningsorganer. For eksempel gjelder dette motorkjøretøyavgiftene hvor tekniske data, tekniske vurderinger,

klassifiseringer eller vedtak fattet av Statens vegvesen ofte er av betydning for avgiftsplikten og/eller avgiftsberegningen.

Det forutsettes fra vår side at avgiftsmyndigheten ikke kan forventes å gi bindende forhåndsuttalelser som i realiteten ville avhenge av andre myndigheters vurderinger eller vedtak.

Enkelte bestemmelser i motorkjøretøyavgiftsregelverket tillegger Statens vegvesen (SVV) myndighet og oppgaver, for eksempel i forhold til avgiftsklassifisering av kjøretøy, jf. forskrift om engangsavgift kapittel 2. SVV er i utgangspunktet ikke skattemyndighet i henhold til skatteforvaltningslovens § 2-6, og faller dermed utenfor lovens virkeområde.

7.4 Særlige forhold ved motorvognavgiftene

Innenfor dagens ordning med bindende forhåndsuttalelser på skatteområdet avgrenses det mot spørsmål som er av rent hypotetisk karakter eller bærer preg av ren skatte- og avgiftsplanlegging. Vi legger til grunn at en tilsvarende avgrensing vil gjøre seg gjeldende på motorkjøretøyavgiftsområdet. Man kan for eksempel tenke seg pågang fra publikum for å få avklart de avgiftsmessige konsekvensene av å anskaffe et eller flere alternative hypotetiske kjøretøy. Vi vil i utgangspunktet legge til grunn at forespørsler knyttet til et eller flere kjøretøy som ennå ikke er anskaffet faller utenfor kravet til konkret og planlagt disposisjon. En situasjon der man kan få «forhåndsvurdert» eller «forhåndsberegnet» et antall kjøretøy for å vurdere om det vil være lønnsomt å anskaffe et eller flere av disse, bør etter vårt syn falle utenfor den rettslige avklaring man bør kunne anmode om gjennom ordningen med bindende forhåndsuttalelser.

Kjøretøy må ved innførselen fortolles hos tollvesenet, dvs. at mva. betales. Deretter må bruktimporterte kjøretøy fremstilles ved en av Statens vegvesens trafikkstasjoner for enkeltgodkjenning. Engangsavgiften må være betalt før registrering kan foretas. En konsekvens av dette er at engangsavgiften ikke kan beregnes (endelig) før Statens vegvesen har registrert de nødvendige tekniske data i motorvognregisteret.

Som nevnt ovenfor legger vi til grunn at det ikke bør kunne gis forhåndsuttalelse om hvor mye det skal betales i avgift. På motorvognavgiftsområdet vil det bety at det ikke er aktuelt å foreta konkrete beregninger og forsøke å stipulere en fremtidig avgift for eksempel på et kjøretøy som vurderes bruktimportert, herunder heller ikke foreta noen form for forhåndsberegning av forholdstall knyttet til alternativ beregning av bruksfradrag. På dette området kan det også vises til at tollvesenet oppfyller sin veiledningsplikt gjennom generell veiledning og ved å sørge for at kalkulator for beregning av avgift er tilgjengelig på internett og gjennom at oppdaterte prislistor/oppslagsverk gjøres tilgjengelige.

Et særlig forhold knyttet til motorvognavgiftene og bevisvurdering er spørsmålet om fysisk fremvisning og besiktigelse av kjøretøy. Det må etter vårt syn klart falle utenfor

ordningen med bindende forhåndsuttalelse dersom avgiftsmyndigheten skulle foreta en bevisvurdering i form av fysisk besiktigelse av kjøretøy. Slik besiktigelse ville være svært ressurskrevende og ville i tillegg undergrave dagens grensesnitt og arbeidsfordeling mellom avgiftsmyndigheten og Statens vegvesen.

Eventuelt kan det være hensiktsmessig at slike avgrensinger av virkeområdet for bindende forhåndsuttalelser på motorkjøretøyavgiftsområdet forskriftsfestes.

7.5 Rekkevidde – gyldighetsperiode

I utgangspunktet er en bindende forhåndsuttalelse etter gjeldende rett på skatteområdet bindende i fem år, forutsatt at transaksjonen starter før det har gått tre år. En bindende forhåndsuttalelse er kun gyldig til rettstilstanden endres. Normalt skjer dette ved formelle lovendringer, men også klare, publiserte tolkningsuttalelser og uttrykk for praksisendringer kan føre til at en uttalelse bortfaller.

For alle særavgiftene og motorvognavgiftene følger materielle krav i enkelte tilfeller direkte av plenarvedtakene. Plenarvedtakenes rettslige status er i denne sammenheng å likestille med formelle lover. Direktoratet forutsetter at plenarvedtakene også i forhold til bortfall av bindende forhåndsuttalelser likestilles med lov.

7.6 Særlige forhold ved bindende forhåndsuttalelser etter tolloven § 12-13

I henhold til skattebetalingsloven § 6-1 (3) skal forhåndsuttalelsen være bindende for skattemyndighetene dersom den skattepliktige ber om det, men ikke for den skattepliktige. I henhold til tollforskriften § 12-13-2 er klassifiseringsuttalelser bindende både for tollmyndighetene og for den som har fått uttalelsen. I henhold til gjeldende regelverk har vi ikke hjemmel til å avgi bindende opprinnelsesuttalelser. Når vår reviderte tollforskrift trer i kraft, vil vi ha hjemmel til å avgi opprinnelsesuttalelser som også vil være bindende for begge parter. Grunnen til den gjensidige bindingen er at vi er bundet av internasjonale konvensjoner og forpliktelser.

Klassifiseringsuttalelser er bindende i seks år fra det tidspunktet uttalelsen er gitt. Opprinnelsesuttalelser vil bli bindende i tre år. Klassifiseringsuttalelser og opprinnelsesuttalelser kan i visse tilfeller trekkes tilbake. Av lovforslaget fremgår det ikke noe om varigheten av uttalelsene eller om de kan trekkes tilbake hva gjelder særavgifter og motorkjøretøyavgifter.

I h.t. forslaget til § 13-4 (1) er klagefristen seks uker. Klagefristen på bindende klassifiserings- og opprinnelsesuttalelser er tre uker, da forvaltningslovens klagebestemmelser kommer til anvendelse.

Slik vi ser det, skal de arbeidsoppgavene som forblir hos tollmyndighetene løses i henhold til vårt regelverk.

8 Til lovens kapittel 7

Vi har ingen merknader.

9 Til lovens kapittel 8

9.1 Til § 8-5 – opplysningsplikt for motorkjøretøyavgifter

Vi er enige med departementet i at det er hensiktsmessig å forankre opplysningsplikten for motorkjøretøyavgifter gjennom en egen opplysningspliktbestemmelse i skatteforvaltningslovens kapittel 8. Derved tydeliggjøres det at den som er avgiftspliktig for motorkjøretøyavgiftene har en selvstendig og generell plikt til å melde fra om forhold som har konsekvens for avgiftsplikten. Vi er således positive til forslaget til § 8-5.

Vi vil imidlertid peke på en særlig problemstilling i forhold til leasingkjøretøyer:

Dagens regler om tilleggsavgift på motorvognavgiftsområdet stiller opp et krav om subjektiv skyld for at tilleggsavgift skal kunne ilegges. Dette har den konsekvens at i de tilfeller der et kjøretøy er leaset og leasingselskapet i egenskap av eier er avgiftspliktig, vil det ikke bli ilagt tilleggsavgift da det ikke kan påvises subjektiv skyld hos den avgiftspliktige. Et praktisk eksempel på en slik avgiftsunndragelse er når leietaker flytter beskyttelsesveggen i en varebil klasse 2.

En omlegging til en objektiv regel om tilleggsskatt ville i utgangspunktet medføre at leasingselskaper kunne ilegges tilleggsskatt for handlinger begått av leietaker. Imidlertid antar vi at det vanskelig vil kunne konstateres opplysningssvikt hos leasingselskapet når dette ikke disponerer over kjøretøyet selv, men når handlinger begått av leietaker er det som utløser avgiftsplikt.

10 Til lovens kapittel 9

10.1 Til § 9-1 annet ledd - Fastsetting av skattegrunnlaget for motorkjøretøyavgifter

Direktoratet noterer seg at forslaget er ment å være en kodifisering av gjeldende praksis på området, og legger til grunn at lovbestemmelsen i seg selv ikke vil medføre endringer i etablerte prosedyrer og materielt regelverk på området.

11 Til lovens kapittel 10

11.1 Til § 10-5 – Kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter

I dag skjer det en utstrakt samhandling og utveksling av opplysninger mellom tollmyndighetene og Statens vegvesen, særlig knyttet til motorkjøretøyavgiftene. Det må således sies å foreligge et begrunnet behov for etatene til å utveksle opplysninger. Statens vegvesens rolle og arbeidsoppgaver og formidling av informasjon knyttet til motorvognavgiftene er direkte regulert eller følger forutsetningsvis av en rekke bestemmelser i motorvognavgiftsregelverket. Det bør vurderes om det kan være

hensiktsmessig å formalisere etatens rolle som viktig informasjonsleverandør til skatte- og avgiftsmyndighetene, gjennom at vegmyndighetene også nevnes i oppstillingen i § 10-5 annet ledd bokstav a – e.

11.2 Til § 10-8 – Sluttbehandling av avfall

Når det gjelder § 10-8 om kontroll er avgiften på sluttbehandling av avfall opphevet fra 1. januar 2015. Direktoratet vil likevel understreke at kontrollbestemmelsen etter vårt syn må bestå inntil videre av hensyn til kontrollsaker som gjelder avgift tilbake i tid.

11.3 Til § 10-9 – Kontroll av motorkjøretøy

Utkastet til skatteforvaltningsloven § 10-9 er langt på vei en kodifisering av bestemmelsene om kontroll av motorvogner som er gitt i medhold av motorkjøretøy- og båtagiftsloven § 1, dvs. den del av bestemmelsene som omhandler fysisk kontroll av selve kjøretøyet. Dette innebærer at kontrollbestemmelsene tilknyttet årsavgift, vektårsavgift og engangsavgift løftes opp fra forskrift til lov. Direktoratet konstaterer at bestemmelsen ikke omfatter omregistreringsavgift, men antar at dette ikke er problematisk da fysisk besiktigelse av kjøretøy knyttet til denne avgiften i praksis ikke er relevant.

Vi legger til grunn at de deler av kontrollbestemmelsene i forskrift om engangsavgift, årsavgift og vektårsavgift som omhandler kontroll av virksomhet, dokumentkontroll mv. er dekket av forslaget til § 10-4, eventuelt supplert med fremtidige forskriftsbestemmelser.

12 Til lovens kapittel 11

Det vises til direktoratets tidligere innspill om behovet for å kunne gi bokføringspålegg dersom lagerregnskap for særavgiftspliktige varer ikke føres. Vi ber om at departementet vurderer å innta dette i den nye skatteforvaltningsloven.

13 Til lovens kapittel 12

13.1 Særlig om engangsavgift

I § 12-6 er det foreslått frister for endring av skattefastsetting mv. Det foreslås at fristen for å ta opp saker til endring etter §§ 12-1 til 12-3 er fem år etter utgangen av beskatningsperioden. For skatter og avgifter som ikke fastsettes for en bestemt tidsperiode, men hvor fastsettingen skjer som en følge av en beskatningsutløsende hendelse, gjelder fristen fra utgangen av det kalenderåret da den ordinære fristen for å gjennomføre fastsetting etter kapittel 9, løp ut.

Det kan være noe uklart for oss hvordan fristbestemmelsene i § 12-6 (og § 12-7) skal forstås, og hvorvidt det vil være slik at enhver senere hendelse som medfører en ny eller justert avgiftsplikt, er å anse som en endring av den opprinnelige fastsettelsen, eller om forvaltningens vedtak om den (nye) avgiftsplikten som er oppstått blir å betrakte som et nytt fastsettingsvedtak i henhold til lovforslagets kapittel 9.

Særlig i forhold til engangsavgiften reiser dette noen særlige problemstillinger. Rettstilstanden på engangsavgiftens område kan således synes noe uklar og bør avklares.

Utgangspunktet er at et motorkjøretøy meldes til førstegangsregistrering i Norge på ordinær måte, det skjer et fastsetningsvedtak og korrekt engangsavgift betales. Kjøretøyet vil så være i bruk i mange år og kan være gjenstand for flere eierskifter. Og i denne tiden kan selve kjøretøyet og/eller bruken av kjøretøyet endre seg på en sånn måte at det har avgiftsmessige konsekvenser.

Dette kan illustreres nærmere med noen typetilfeller:

- 1) Det kan tenkes at det viser seg at grunnlaget for den opprinnelige fastsettingen var feil. For eksempel forekommer det tilfeller der Statens vegvesen i ettertid går inn og korrigerer tekniske grunnlagsdata, noe som medfører endret avgift. Det kan i prinsippet også tenkes (forsøk på) avgiftsunndragelser gjennom fremleggelse av dokumenter som viser feil grunnlagsdata.
- 2) Ved førstegangsregistrering var kjøretøyet gjenstand for fritak/lettelse i avgiften som knytter seg til en bestemt bruk av kjøretøyet. Dersom det senere avdekkes at kjøretøyet er tatt i bruk i strid med vilkårene (jf. Stortingets vedtak om engangsavgift § 1 a) vil avgiftsplikt for ny/økt avgift være inntrådt.
- 3) Et kjøretøy registreres første gang i Norge som varebil klasse 2. I en kontroll noen år senere avdekkes det at de avgiftsmessige vilkårene til varebil klasse 2 ikke er oppfylt, for eksempel er beskyttelsesveggen flyttet eller det er satt inn baksete. Kjøretøyet anses derfor å ha endret avgiftsmessig status og det fattes vedtak om etterberegning i henhold til forskrift om engangsavgift kapittel 5. Regelverket har en nedtrappingstid på henholdsvis 10 eller 30 år for kjøretøy registrert før eller etter 01.01.14, dvs. at kjøretøyet avgiftsfritt kan statusendres etter 10/30 år, og frem til 10/30 år reduseres den avgiften man må betale med et økende bruksfradrag.
- 4) Ved kontroll avdekkes det at et kjøretøy har vært gjennom en så omfattende ombygging at det anses som oppbygget. Dersom Statens vegvesen vurderer at kjøretøyet er å anse som oppbygget i henhold til kjøretøyforskriftens bestemmelser skal det svares ny engangsavgift i henhold til forskrift om engangsavgift kapittel 6.

I det første typetilfellet er det etter vårt syn ganske klart at det her er snakk om en endring av fastsetting i henhold til lovforslagets § 12-1 og at femårsfristen i § 12-6 vil komme til anvendelse. I et slikt tilfelle fremstår det også som naturlig at endring av vedtak om fastsetting av engangsavgift følger de foreslåtte reglene om endringsvedtak på linje med de øvrige skattearter.

I de øvrige typetilfellene fremstår det etter vårt syn som unaturlig at avgiftsmyndighetens vedtak om etterberegning betraktes som et endringsvedtak i forhold det opprinnelige fastsettingsvedtaket ved førstegangsregistrering. Avgiftsplikt for ny eller økt engangsavgift har oppstått fordi den avgiftspliktige i etterkant av førstegangsregistrering har begått en ny handling (bruk eller ombygging av kjøretøyet) som utløser avgiftsplikt. Eier/ansvarlig for avgiften på det tidspunktet denne handlingen finner sted er ofte en annen enn den som var avgiftspliktig ved førstegangsregistrering. Avgiftsmyndigheten har ingen foranledning til å ha kunnskap om denne handlingen før forholdet eventuelt avdekkes i en kontroll, noe som godt kan tenkes å skje mer enn fem år etter førstegangsregistrering. Dersom vedtak om etterberegning av engangsavgift skal betraktes som et endringsvedtak i forhold til førstegangsregistrering vil handlinger som utløser avgiftsplikt i realiteten kunne foretas avgiftsfritt etter utløpet av femårsfristen. Denne løsningen vil også være i motstrid til de frister og bruksfradragregler mv. som det materielle regelverket oppstiller.

Vi antar at en slik konsekvens ikke var tilsiktet og at det er mest naturlig å betrakte tilfeller der avgiftsplikt er oppstått grunnet nye faktiske forhold oppstått etter førstegangsregistrering som et nytt fastsettingsvedtak om ny avgiftsplikt. Dersom slike etterberegningsvedtak blir å betrakte som endringsvedtak som faller inn under kapittel 12 i lovforslaget, bør det eventuelt presiseres at femårsfristen i slike tilfeller ikke begynner å løpe før skattemyndigheten har hatt mulighet til å få kjennskap om den avgiftsuttøsende handlingen som er begått.

14 Til lovens kapittel 13

Til § 13-4: Vi opprettholder tidligere innsendte merknader til bestemmelsen, se direktoratets bemerkninger på side 8 til utkastet til høringsnotatet av 15. september 2014.

15 Til lovens kapittel 14

15.1 Generelt

15.1.1 Forholdet mellom registrerte og uregistrerte avgiftspliktige

Med hensyn til særavgift presiserer vi, uansett hvilken lovgivningsteknikk som velges (inkorporering i tolloven eller henvisning), at det er viktig at sanksjonene knyttet til uregistrerte og registrerte virksomheter av likebehandlingshensyn er samordnet.

15.1.2 Avregistrering av avgiftspliktig virksomhet

Registrering som avgiftspliktig virksomhet er i utgangspunktet reelt sett en tillatelse til utsatt avgiftsbetaling. Tilbakekalling av tillatelser er ikke ansett å være straff verken internrettslig eller etter EMD. Når de normer som er satt for å sikre rettmessig deklarasjon av avgifter overtres, kan de hensyn som begrunner tillatelsen tilsis at den trekkes tilbake. Tilbaketrekking av registreringen kan imidlertid oppfattes som en sanksjon, da den for registrerte avgiftspliktige produsenter rent faktisk innebærer et næringsforbud.

Saf. § 5-6 åpner for tilbaketrekking i flere typer av tilfeller. Tilsvarende åpner forskrift om engangsavgift § 8-2 for å trekke tilbake registrering som avgiftspliktig virksomhet for engangsavgiften.

Direktoratet legger til grunn at adgangen til avregistrering er et ordinært vedtak som ikke trenger særskilt regulering i skatteforvaltningsloven, og vil framgå av det materielle regelverket for særavgiftene.

15.2 Til § 14-3 – Tilleggsskatt

I henhold til bestemmelsene i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven og særavgiftsloven svarer den avgiftspliktige for medhjelperes, ektefelles og barns handlinger. I omtalen til forslaget til skatteforvaltningsloven § 14-3 uttaler departementet at man ikke vurderer det som nødvendig å ha en egen bestemmelse om identifikasjon, da den skattepliktige i forhold til egen opplysningsplikt vil identifiseres med feil begått av andre.

Vi noterer oss dette og legger til grunn at lovforslaget ikke vil medføre noen realitetsendring i forhold til adgangen til å ilegge tilleggsskatt der den avgiftsutløsende handlingen er begått av andre enn den avgiftspliktige selv.

15.3 Til § 14-4 – Unntak fra tilleggsskatt

Særavgifts- og motorkjøretøyavgiftsregelverket har ingen egne regler om unntak fra tilleggsavgift. Bestemmelsene om tilleggsavgift er formulert som kan-bestemmelser og forutsetter subjektiv skyld hos den avgiftspliktige. Eventuelle formildende omstendigheter hensyntas ved fastsetting av tilleggsavgiftens størrelse. Eventuelt kan det unnlates å ilegge tilleggsavgift i de tilfeller der det foreligger utilsiktede og åpenbare feil uten at det er utvist særlig grad av uaktsomhet, og/eller at det foreligger særlig formildende omstendigheter.

Vi er i utgangspunktet noe usikre på grensedragningen for hvilke unntaksgrunner som skal kunne gi fritak for tilleggsskatt. Imidlertid noterer vi oss at departementet uttaler at det i praksis vil være stor grad av samsvar mellom de tilfeller der tilleggsavgift i dag ilegges etter bestemmelser med krav til subjektiv skyld og der tilleggsskatt ilegges som en følge av de mer objektive bestemmelsene i ligningsloven. Vi ser det for øvrig som positivt at de samme regler om tilleggsskatt blir gjeldende for alle skattearter omfattet av lovforslaget, slik at en mest mulig ensartet praksis med hensyn til unntaksgrunnene kan utvikles.

Vi vil imidlertid påpeke at det kan være uheldig og lite fleksibelt at lovforslaget kun åpner for å ilegge 20 % tilleggsskatt eller frafalle kravet om tilleggsskatt fullstendig, jf. vår kommentar til § 14-5.

Til § 14-4 (2) bokstav b: Direktoratet har tidligere spilt inn at denne bestemmelsen er uheldig og viser til våre bemerkninger av 20. januar 2014 på side 26. Det bemerkes i tillegg

at «åpenbare regne- eller skrivefeil» som unnskyldningsgrunn for profesjonelle parter (næringsdrivende) synes å være i strid med forutsetningene bak gjeldende tilleggsbestemmelse i ligningsloven. I Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) punkt 8.3.2 følger det at *når det gjelder mer profesjonelle, ressurssterke skattytere med kompliserte skatteforhold, må det forventes grundige og betryggende kvalitetssikringsrutiner ved regnskapsføring og utarbeidelse av ligningsopplysninger*. Dersom det forekommer åpenbare regne- eller skrivefeil er direktoratet av den oppfatning at kvalitetssikringsrutinene ikke er tilstrekkelig grundige eller betryggende. I lys av dette synes bestemmelsen i skatteforvaltningsloven § 14-4 (2) bokstav b problematisk dersom den også er ment å favne profesjonelle parter (næringsdrivende). Vi har merket oss at departementet uttaler at etter forslaget vil unnskyldningsgrunnene i større grad også kunne komme til anvendelse overfor virksomheter og næringsdrivende.

Til § 14-4 (2) bokstav c: Vi viser til direktoratets bemerkninger om bestemmelsen som nå står i utkastet til § 14-4 (2) bokstav c. Også her vil direktoratet påpeke at for profesjonelle parter så tyder denne formen for overtredelse på svikt i kvalitetssikringsrutinene som bør sanksjoneres for å sikre etterlevelse av regelverket, se ovennevnte siterte Ot.prp. nr. 82 (2008-2009). Det bemerkes at toll- og avgiftsetaten i dag ilegger tilleggsavgift dersom ikke varene deklarerer overfor tollmyndighetene, selv om importøren har full fradragsrett for inngående merverdiavgift.

15.4 Til § 14-5 – Sats og beregningsgrunnlag for tilleggsskatt

Lovforslaget legger opp til at tilleggsskatt ilegges med en fast sats på 20 %. Dagens praksis i toll- og avgiftsetaten er at i tilfeller der det utvises alminnelig uaktsomhet ilegges det i utgangspunktet 15 % tilleggsavgift. Tilleggsavgiften kan imidlertid justeres opp eller ned i intervaller på 5 % basert på skjerpene eller formildende omstendigheter i den enkelte sak. En standardisert tilleggsskattesats på 20 % kan således i et «normaltilfelle» sies å innebære en moderat skjerpelse i forhold til dagens nivå på særavgifts- og motorkjøretøyavgiftsområdet.

Den fleksibiliteten som dagens regelverk åpner for vil således bli borte, og det må enten ilegges 20 % tilleggsskatt eller tilleggsskatten må bortfalle helt dersom det anses å foreligge unnskyldelige forhold, jf. forslaget til § 14-4.

Etter vår oppfatning kan fullstendig frafall av 20 % ordinær tilleggsskatt grunnet unnskyldelige grunner i noen tilfeller bli å anse som en for mild reaksjon. Vi foreslår således at som alternativ til helt å frafalle tillegg med hjemmel i § 14-4, åpnes det for at tillegget helt eller delvis kan falle bort. Tillegget kan tenkes nedsatt i intervaller (eksempelvis til 15 %, 10 % og 5 %) avhengig av de unnskyldningsgrunner som foreligger. Nærmere kriterier for nedsettelse av % -satsen kan eventuelt tenkes gitt i forskrift.

15.5 Til § 14-6 – Skjerpet tilleggsskatt

Særavgifts- og motorvognavgiftsregelverket har i dag ingen særlige regler om slik skjerpet tilleggsskatt. I dag er utgangspunktet for vurdering av tilleggets størrelse 30 % ved grov uaktsomhet og 50 % ved forsett. Lovforslaget vil således medføre en viss justering i nivået for tilleggsskatt, og dagens mulighet til å justere tilleggsavgiften i intervaller på 5 % i forhold til formildende og skjerpende omstendigheter i den enkelte sak vil bortfalle.

15.6 Til § 14-9 – Informasjon om rett til ikke å utsette seg selv for sanksjon

Vi viser til direktoratets bemerkninger til denne bestemmelsen av 20. januar 2014 (se punkt 3.8 på side 36-38). Vi viser til vurderingene i sin helhet, og opprettholder konklusjonen om at vi på bakgrunn av de anførte innvendingene foreslår å stryke bestemmelsen.

15.7 Til § 14-10 - Beviskrav

I henhold til toll- og avgiftsetatenes nåværende praksis er det et krav om klar sannsynlighetsovervekt ved ileggelse av tilleggsavgift på inntil 30 %. Der det ilegges høyere tilleggsavgift enn 30 % og/eller konstateres forsett legges det til grunn et strafferettslig beviskrav.

Den foreslåtte bestemmelsen er således langt på vei en kodifisering av nåværende praksis, og vi har ingen merknader til denne.

15.8 Til § 14-11 – Utsatt iverksetting av vedtak om sanksjon

Vi opprettholder tidligere innsendte merknader til bestemmelsen, se direktoratets bemerkninger på side 10 til utkastet til høringsnotatet av 15. september 2014.

16 Til lovens kapittel 15

Vi har ingen merknader.

17 Til lovens kapittel 16

17.1 Vedrørende opphevelse av særavgiftsloven § 4

I lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter (særavgiftsloven) har departementet foreslått å oppheve §§ 2 til 4 og 5a til 7.

Direktoratet viser til at § 4 hjemler særskilt beregning av avgift ved urettmessig bruk av merket olje og avgiftsfri biodiesel, samt gir hjemmel for dobbelt avgift, jf. saf. § 3-11-8. Det er for øvrig vist til § 4 i skattebetalingsloven § 16-41. Vi kan ikke se at bestemmelsen er dekket av utkastet til skatteforvaltningsloven, og finner at den i så fall må bestå i særavgiftsloven.

17.2 Vedrørende straffe- og tilleggsbestemmelser

Direktoratet noterer seg at straffebestemmelsene i dagens § 2 i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven og § 2 i særavgiftsloven er foreslått opphevet. Vi legger til grunn at departementet legger opp til at disse straffebestemmelsene for fremtiden vil være dekket av bestemmelsene om skattesvik i straffeloven av 2005, eventuelt at det tas inn nødvendige straffebestemmelser i skatteforvaltningsloven dersom ikke ny straffelov er trådt i kraft på det tidspunktet skatteforvaltningsloven settes i verk.

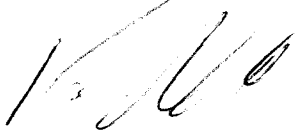
Når det gjelder bestemmelsene om straff og tilleggsavgift i særavgiftsloven §§ 2 og 3 og forholdet til særavgift som skal betales av uregistrert avgiftspliktig ved innførsel, viser vi til våre merknader i punkt 1.2 og forutsetter at bestemmelsene samordnes med skatteforvaltningsloven og videreføres i forbindelse med arbeidet med endringer av tolloven.

18 Økonomiske og administrative konsekvenser

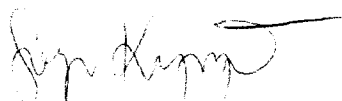
18.1 Bindende forhåndsuttalelser

Ordningen med bindende forhåndsuttalelser er som nevnt ny på særavgifts- og motorkjøretøyavgiftsområdet. Det er vanskelig å estimere hvilken økt ressursbruk innføringen av ordningen på disse områdene vil medføre. Men direktoratet har i sine tidligere innspill til Finansdepartementet antydnet 8 årsverk.

Med hilsen



Pål Hellesylt
avdelingsdirektør



Sonja Kujanpää
fung. underdirektør