



Vedlegg 2

Krav til konsekvens og forutberegnelighet i beskatningen

1.0 Innledning

Et godt fungerende skattesystem stiller klare krav til konsekvens og forutberegnelighet. En vil i det følgende særlig drøfte hvordan disse mål best kan ivaretas gjennom et stabilt regelverk som mest mulig konsekvent bygger på de gjennomgående prinsipper i vårt skattesystem. Videre drøftes forhold rundt den tidsmessig innføring av nye regler med sikte på at både skattyterne og skatteetaten gis nødvendig tid til å innordne seg.

2.0 Sentrale krav til utformingen av lover og forskrifter

Når det gjelder lovgivningen, vil fremtidig forutsigbarhet blant annet bero på at bestemmelsene bygger på de tradisjonelle og grunnleggende prinsipper vår inntekts- og formuesbeskatning er basert på. Likeledes hvor hyppig reglene blir endret. Videre vil forutsigbarheten gjerne være knyttet til at bestemmelsene gjøres mest mulig robuste i forhold til fremtidig samfunnsutvikling og press fra ulike interessegrupperinger.

Det skal i denne sammenheng pekes på viktigheten av de krav til konsekvensutredninger som "Utredningsinstruksen" stiller til lovforberedelsen. Ved siden av de økonomiske sider ved regelendringen og viktigheten av at forslaget er harmonisert med øvrig regelverk, tenkes det i denne sammenheng særlig på de administrative konsekvenser regelendringene kan medføre både for skattyterne og skatteetaten. En effektiv gjennomføring av en regelendring forutsetter foruten nødvendig informasjon og opplæring at alle tekniske forutsetninger er til stede.

I de senere år er vesentlige deler av vårt skattesystem lagt til rette for elektronisk behandling både fra skattyternes og skattemyndighetenes side. Dette vil, som det redegjøres for i det følgende, stille nye krav til den tidsmessige innføringen av regelendringer. En er fullt på det rene med at noen bestemmelser må vedtas og settes i kraft innenfor et kort tidsintervall, men generelt er det viktig at IT-systemene er tilpasset det nye regelverket før de tas i bruk for det aktuelle inntektsåret.

En rekke lover forutsetter at det gis mer detaljerte forskrifter for hvordan skattytere og skattemyndigheter skal forholde seg. Der det er aktuelt, er det viktig at det settes av nødvendig tid til utformingen av dette regelverket før loven

trer i kraft da det gjerne er forskriftene som angir hvordan detaljene i IT-systemene må utformes.

En annen konsekvens av denne tekniske utviklingen er at lovgiver bør ha særlig oppmerksomhet mot den ressursbruk innføringen av oppgaver som ikke er tilpasset maskinell behandling, vil ha for skattyterne og skattemyndighetene på bekostning av andre gjøremål de er pålagt, innenfor de knappe tidsrammer for den årlige selvangivelsesbehandling

3.0 Forutberegnelighet for skattyterne

Behovet for økonomisk forutberegnelighet vil i større eller mindre grad være viktig for alle. Hyppige regelendringer vil lett føre til manglende respekt for lovverket. I denne sammenheng vil en imidlertid begrense drøftelsen til de mest sentrale behov for næringslivet. Det er naturlig å dele behandlingen av disse spørsmålene i to. Under pkt. 3.1 går en inn på spørsmål av betydning for planleggingen av fremtidig virksomhet, mens en under pkt. 3.2 tar opp forhold rundt den enkeltes oppgavelevering til skattemyndighetene

3.1 Planlegging av fremtidig virksomhet

Det er sikkert andre som er nærmere til å redegjøre for de spørsmål som melder seg under dette punktet. For helhetens skyld skal imidlertid noen sentrale forhold nevnes stikkordsmessig.

3.1.1 Formell organisering av virksomheten

De forskjellige skattebestemmelser vil ha stor betydning for mange næringsdrivende ved deres vurderingen av hvordan virksomheten formelt skal organiseres. Hvilke skattebestemmelser tilsier for eksempel at virksomheten bør organiseres som aksjeselskap, kommandittselskap eller ansvarlig selskap? Bør den aktuelle virksomheten organiseres slik at den faller inn under delingsbestemmelsene eller ikke? Bør rederivirksomheten bringes inn under særreglene i skatteloven § 8-10 flg ? Vurderingen kan også være grunnleggende for om virksomheten i det hele skal drives i Norge eller lokaliseres i et annet land. Det er ikke vanskelig å forstå at skattyterne ønsker størst mulig forutsigbarhet med hensyn til beskatningen før slike valg treffes

3.1.2 Investeringer og likviditetsstyring

Av sentrale skattebestemmelser som må forventes å påvirke skattyternes disposisjoner i denne sammenheng kan blant annet nevnes avskrivningsbestemmelser og –satser, andre periodiseringsbestemmelser, overføringsordninger, skattemessig behandling av aksjeutbytte og aksjegevinster, reglene for beregning av personinntekt eller risikoen for at en investering vil kunne bli omfattet av mer konjunkturbestemte skatter og avgifter. Mest mulig sikre rammevilkår innen disse skatteområdene må forventes å påvirke skattyternes disposisjoner.

3.2 Skattyters plikt til å gi skattemyndighetene korrekte oppgaver

De senere års innføring av EDB som arbeidsverktøy både for næringslivet og skattemyndighetene, har gjort det mulig å effektivisere og forenkle rutinene for oppgaverapportering hos skattyterne og viderebehandlingen av oppgavene hos skattemyndighetene. En forutsetning for å kunne nyttegjøre seg denne felles gevinsten er imidlertid at en rekke av de oppgaver som skattyterne har plikt til å gi skattemyndighetene, må tilfredsstillende nærmere angitte krav til form og innhold. Skal de innleverte oppgavene tilfredsstillende disse kravene, vil skattyterne i stor utstrekning være avhengige av at det foreligger korrekte regnskaps- og årsavslutningsprogrammer. Dette forutsetter igjen at programvareleverandørene er kjent med regelverket i så god tid at de kan utvikle og produsere de aktuelle programvarene før de skal tas i bruk av skattyterne eller deres hjelpere.

Regnskapsprogrammene søkes utformet slik at skattyter kan hente de aktuelle opplysninger som skal innberettes, direkte fra regnskapet. Det er derfor viktig at skattereglene er kjent for produsenten av regnskapsprogrammet i god tid før inntektsårets begynnelse, og at det ikke vedtas lovendringer i løpet av inntektsåret som påvirker kravet til korrekt innrapportering. Kvaliteten på innrapporteringen er spesielt sårbar for regelendringer som medfører endrede rapporteringskrav for deler av inntektsåret.

Gjennom maskinelle årsavslutningsprogrammer vil de næringsdrivende hente de aktuelle opplysninger skattemyndighetene etterspør, fra sine regnskap. Nødvendigheten av at så vel regelverksutviklingen som forståelsen er klar i god tid før bestemmelsene skal legges inn i slike programmer, fikk en et skremmende eksempel på da regnskapene for inntektsåret 1999 skulle avsluttes etter bestemmelsene i den nye regnskapsloven. Stadig nye og uavklarte spørsmål dukket opp, og først langt ut på våren forelå det et akseptabelt årsavslutningsprogram. For enkelte programvareleverandører var dette den 14. eller 15. versjonen de utviklet for det året.

Fra den senere tid kan også nevnes endringen av skatteloven § 14-43 av 15. desember 2000 da alle bortsett fra en av avskrivningssatsene ble endret med virkning for inntektsåret 2000 som følge av en budsjettavtale under stortingsbehandlingen. Det hører med til historien at etter utløpet av den ordinære selvangivelsesfristen og starten på ligningsarbeidet ble det den 23. mars 2001 i Ot. prp. nr. 50 for 2000-2001 foreslått og senere vedtatt at for inntektsåret 2000 skulle avskrivningssatsen for bygg og anlegg i jord- og skogbruk likevel være som før lovendringen av 15. desember 2000. For riktig å markere mangelen på forutberegnelighet, kan det opplyses at ved lovendring av 21. desember 2001 ble flere av avskrivningssatsene brakt tilbake til nivået før endringen av 15. desember 2000 med virkning for inntektsåret 2002.

Det sier seg selv at slike forhold skaper usikkerhet, store forsinkelser og problemer for de næringsdrivende og deres regnskapsførere og revisorer. Dette

fører igjen til forsinket selvangivelseslevering med de konsekvenser det vil kunne ha for kvaliteten på den etterfølgende ligningsbehandlingen.

Hvis den forestående innføring av "system for ligning av næringsdrivende" (SLN) skal føre til den forventede forenkling og effektivisering både for de næringsdrivende og skattemyndighetene, er det en forutsetning at alle maskinelle systemer har god kvalitet. Det innebærer igjen at det må foreligge et vel avklart regelverk før de aktuelle programmene produseres.

Sist, men ikke minst er det grunn til å merke seg at en vesentlig del av de maskinelle innrapporteringene skattemyndighetene mottar, har betydning for beskatningen av langt flere enn de oppgavepliktige. Det tenkes spesielt på at de forhåndsfylte selvangivelsene som ligningen av lønsmottakere og pensjonister bygger på, i stor grad er basert på oppgaver som sendes inn fra arbeidsgivere, trygdemyndigheter, banker, Verdipapirsentralen, forsikringselskap og andre finansinstitusjoner, boligselskaper, barnehaver mv. For inntektsåret 2000 mottok skattemyndighetene 36,9 millioner slike grunnlagsdata. Behovet for god kvalitet på oppgavene synliggjøres ytterligere ved at oppgavegiverne skal ha levert dem innen 20. januar i året etter inntektsåret og at skattemyndighetene deretter i løpet av en drøy måned skal ha fordelt dem på omtrent 3,3 millioner forhåndsfylte selvangivelser. En forutsetning for å nå dette målet er at skattemyndighetene i god tid kan utarbeide og sende oppgavegiverne klare og entydige kodeoversikter og "recordbeskrivelser" som angir hvordan innberetningene skal foretas. Dette krever igjen at skattemyndighetene har et kjent og veldefinert regelverk å forholde seg til når veiledninger, kodeoversikter og "recordbeskrivelser" skal produseres og sendes oppgavegiverne. For endringer i skatteplikt av lønn, utgiftsgodtgjørelser mv. trenger arbeidsgiverne dette bakgrunnsmateriellet allerede ved første lønnsutbetaling i januar i inntektsåret for å innrette regnskapsføringen slik at opplysningen lett kan tas ut. For de som fører regnskapet på data, forutsetter dette at leverandørene av programvaren på forhånd har hatt tilstrekkelig tid til å utvikle programmene.

Siste års innføring av nye bestemmelser for skattetrekk, arbeidsgiveravgift og beregnet overskuddsbeskatning av bilgodtgjørelser ga et eksempel på hvilke forhold som bør være avklart før bestemmelsene settes i verk. Mens bilgodtgjørelse utbetalt etter statens satser tidligere i sin helhet var trekkfri samt skattefri for kjøring inntil 12.000 kilometer i året, inntreer det nå trekk- og skatteplikt på godtgjørelse for kjøring over 4.000 kilometer og plikt til å svare arbeidsgiveravgift av beregnet overskudd av godtgjørelse fra første kilometer. Dette gjorde det nødvendig å lage nye trekkregler og koder for innberetning samtidig som bedriftenes tidligere lønns- og trekkssystemer måtte endres. Selv om skatteplikten trådte i kraft fra 1. januar, var det ikke mulig å få gjennomført de nye trekkreglene før fra 1. mars. Endelig bryter ordningen med det gjennomgående prinsipp at arbeidsgiveravgift bare svares av trekkpliktige utgiftsgodtgjørelser slik at det må gjøres tilpasninger i arbeidsgivernes programmer på dette området.

4.0 Forutberegnelighet for skattemyndighetene

Det påligger skattemyndighetene en rekke oppgaver når de skal sørge for at en vedtatt regelendring kommer til uttrykk i det etterfølgende skatteoppgjør. I det følgende skal det redegjøres for de mest sentrale oppgavene. Under pkt. 4.1 behandles forholdet til avledet regelverksarbeid. I pkt. 4.2 omtales arbeidet med tilpassing og utvikling av de aktuelle IT-baserte ligningssystemene. I pkt. 4.3 redegjøres det for arbeidet med skjemarevisjon og tilhørende veiledninger, mens en i pkt. 4.4 kommer inn på opplæring og informasjon. I pkt. 4.5 ser en hvordan den tidsmessige innfasingen av regelendringer virker inn på planleggingen av kontrollarbeid under ligningsbehandlingen. Felles for gjennomføringen av alle disse oppgavene er kravet til høy kvalitet på arbeidet og den meget begrensede tid som står til disposisjon. Dette tilsier at det må avsettes tilstrekkelig tid fra en bestemmelse vedtas til den settes i kraft.

4.1 Avledet regelverksarbeid

Ved siden av bestemmelser om fastsetting av formue og inntekt samt betaling av skattene har skattesystemet en rekke forvaltningsrettslige bestemmelser. Når det foretas endringer et sted i regelverket, vil det i tillegg til avklaringer, rene presiseringer og gjennomføringsbestemmelser kunne være nødvendig med endringer og harmoniseringer i andre bestemmelser. Mange av disse bestemmelsene er forskrifter eller instruksjoner gitt av Skattedirektoratet. Før en kan sette i gang med mange av de andre oppgavene som beskrives nedenfor, må derfor direktoratet vurdere om regelendringen tilsier endringer eller tilføyelser i øvrig regelverk og eventuelt utforme de nødvendige endringer.

4.2 Tilpassing og utvikling av skatteetatens IT-baserte ligningssystemer

Skattemyndighetene har i dag tatt i bruk omfattende IT-baserte ligningssystemer ved gjennomføringen av alle de store masseproduksjoner i ligningsbehandlingen. Under forutsetning av at systemene er fullt oppdatert blant annet i forhold til regelverket, vil de sikre økt kvalitet og effektivitet i ligningsarbeidet. Skulle denne forutsetning derimot ikke være til stede, vil det medføre fare for store og gjennomgående feil i ligningsbehandlingen for betydelige skattytergrupper. Det er derfor helt sentralt for et vellykket resultat at en har hatt tilstrekkelig tid til å utarbeide en grundig dokumentasjon av de endringer som beslutes, få avklart og lagt inn en korrekt forståelse av gjeldende regelverk i de aktuelle systemene, og ikke minst få testet at dette gir riktig resultat i alle de ulike funksjoner systemene skal ivareta.

Erfaringsmessig vil det under testfasen dukke opp problemer av ulike slag som det er nødvendig å få løst før systemene settes i produksjon. Det er derfor meget viktig at det settes av tilstrekkelig tid til testing av de ulike systemene. For å synliggjøre hvor komplekse slike systemer er, og hvor lett det kan oppstå "følgefeil" andre steder i systemene enn der endringen gjøres, kan det opplyses at det foreliggende skatteberegningsprogrammet består av 12 000 kodelinjer, mens systemet for datastøttet selvangivelsesbehandling (DSB) består av 1 650 funksjoner og 144.000 kodelinjer. Da det er brukt et annet

programmeringsspråk for DSB-systemet enn skatteberegningsprogrammet, er det opplyst at antall kodelinjer i DSB-systemet må multipliseres med fire for å sammenlignes med skatteberegningsprogrammet.

Når det gjelder de ulike IT-baserte ligningssystemene, kan en generelt si at regelendringer som innfører nye beregningsgrunnlag eller ulike beregningsgrunnlag for deler av året, vil kreve større og tidkrevende programmeringsarbeider med fare utilsiktede "følgefeil"

4.2.1 Forskuddsutskrivingen

Bortsett fra aksjeselskaper er så godt som alle øvrige norske skattytere forskuddsskattepliktige. Det innebærer at skattemyndighetene skal ha beregnet nye trekkstabeller samt ha beregnet, skrevet ut og sendt skattekort og/eller forskuddsskattesedler før inntektsårets begynnelse til mer enn 3,6 millioner skattytere. Stortingets vedtak av skattesatser under høstens budsjettbehandling for det påfølgende år vil en måtte ta hensyn til. Ved sen avklaring av satsenes størrelse, kan det føre til at fjorårets skattekort også må brukes ved trekket 1 januar neste år. Større regelendringer som vedtas sent på høsten og gis ikrafttreden fra første årsskifte, kan det derimot ikke forventes at det lar seg gjøre å innarbeide i forskuddsutskrivingen. Det kan i sin tur føre til mye ekstraarbeid for ligningskontorene med å behandle søknader om endring av skattekort. Ved skatteskjerpene vedtak kan det eventuelt føre til store restskatter som svekker skatteinngangen og gir skatteoppkreverne unødige ekstraarbeid.

4.2.2 Saksbehandlingsprogrammer

Ligningsbehandlingen er nå helt basert på at saksbehandlerne arbeider ved hjelp av IT-baserte saksbehandlingsprogrammer. Som påpekt ovenfor, kan feil i disse programmene lede til store og gjennomgående feil i beskatningen over hele landet. I august måned i inntektsåret begynner ordinært den årlige gjennomgang og revisjon av disse programmene slik at de er ferdig testet og klare til bruk for ligningskontorene når de tar fatt på sine ulike arbeidsoppgaver. Det mest omfattende saksbehandlingsprogrammet, DSB, produseres i fem moduler som tas i bruk fra årsskiftet og trinnvis utover fra januar til april i ligningsåret. Dette innebærer at en er i stand til å innarbeide lovendringer på et senere tidspunkt i disse programmene, men større endringer som vedtas senere enn utgangen av september måned i inntektsåret, vil innebære en økende risiko for kvaliteten.

4.2.3 Grunnlagsdata og oppgaveleverandørene

Forholdet til grunnlagsdataleverandørene er nærmere omtalt i de siste avsnittene av pkt. 3.2 ovenfor. I tillegg til å ha et apparat som kan ta imot 36,9 millioner grunnlagsdata, skal Skattedirektoratet i løpet av en drøy måned sørge for at de blir fordelt på riktig plass i selvangivelsene til de respektive skattytere. Dette forutsetter at alle regelverksspørsmål er kjent og avklart i god tid før de

aktuelle programmene skal utvikles eller ajourføres, det vil ofte si før inntektsårets begynnelse.

4.2.4 Skatteberegningsprogrammene

Skatteberegningsprogrammene representerer sluttsteinen i ligningsbehandlingen og vil på bakgrunn av den antatte formue og inntekt fortelle hvilke skattebeløp den enkelte skal betale. Ved siden av at grunnlagene fra den forutgående saksbehandlingen må være korrekte, er det flere fradrag og fordelinger som er knyttet direkte til skatteberegningen. På samme måte som påpekt for de andre programmene, er det helt avgjørende for en riktig skatteberegning at alle regler er fastsatt og vel definerte i god tid før de årlige programmene utvikles og ajourføres.

4.3 Skjemarevisjon og rettleddninger

Dels for å hjelpe skattyterne med å gi riktige og fullstendige opplysninger i forhold til ulike skattebestemmelser, dels for å sikre skattemyndighetene et korrekt grunnlag for å gjennomføre beskatningen etter de samme bestemmelsene, er det laget 90 – 100 ulike skjemaer med rettleddning i forbindelse med selvangivelsesbehandlingen. Hver høst foretas det en gjennomgang av skjemaene og rettleddningene for å foreta de korreksjoner som eventuelle regelendringer skulle tilsi, i tillegg til å rette opp eventuelle feil eller gjøre andre forbedringer. Ved større regelendringer er det gjerne nødvendig å starte opp revisjonsarbeidet tidligere slik at større brukergrupper kan trekkes inn i arbeidet.

For at skjemaene som trykkes i opplag fra 1000 til rundt 6 000.000 skal være levert til ligningskontorene i begynnelsen av januar i ligningsåret, må de foreligge ferdig korrekturlest på trykkeriet rundt midten av november måned. Dette tilsier at det ikke er mulig å innarbeide regelendringer Stortinget vedtar sent på høsten og som gis virkning for det løpende inntektsåret. Der slike vedtak tilsier at det må lages nye skjemaer, medfører det at skjemaene foreligger så sent at det vil forsinke både skattyterne og skattemyndighetene i deres arbeide.

For rettleddningene til selvangivelsesskjemaene er det satt andre frister.

En annen tidskritisk faktor for skjemarevisjonen er forholdet til produsentene av årsavslutningsprogrammene som ble omtalt under pkt. 3.2. Disse er avhengig av å få vite hvordan skjemaene utformes før de kan få slutført sitt arbeide. Selv om de mottar konseptene til enkelte skjemaene så snart de er foreligger, vil dette lett virke inn på tidspunktet for når skattyterne og deres hjelpere kan ta programmene i bruk og eventuelt kvaliteten på programmene

4.4 Informasjon og opplæring

Skattedirektoratet skal gi både intern og ekstern informasjon om skattespørsmål. Dette er særlig viktig når det skjer endringer i regelverket. Ved siden av den

informasjon som gis i rettleddningene omtalt under pkt. 4.3 ovenfor, vil den komme til uttrykk på forskjellige måter som annonser, brosjyrer eller rundskriv. Dertil kommer Lignings-ABC som er etatens systematiske håndbok for ligningsarbeid, i ajourført utgave hvert år. For at denne skal være ligningskontorene i hende tidnok, må redaksjonen avsluttes senest 1 desember i inntektsåret.

Den interne opplæring ivaretas også gjennom ulike kurs og seminarer. En god del av disse tiltakene tar en først sikte på å ha klare til selvangivelsesbehandlingen i året etter inntektsåret. Nye bestemmelser eller endringer er det imidlertid nødvendig å få gitt informasjon og opplæring om snarest mulig etter at de er vedtatt. Dette avhenger blant annet av om de nye bestemmelsene tilsier endringer i forskuddsutskrivningen, endringer i innberetningskrav fra arbeidsgivere, banker mv., skattyternes behov for å vite hvordan bestemmelsene vil påvirke fremtidige transaksjoner osv. Også i disse tilfellene er det viktig at forståelsen av de nye bestemmelsene er klare før de settes i kraft, og at skattemyndighetene så langt mulig holdes orientert i forkant slik at de umiddelbare informasjonstiltakene kan være forberedt før bestemmelsene vedtas.

De samme hensyn gjør seg selvsagt gjeldende i forhold til den kurs og opplæringsvirksomhet vedrørende nye skatteregler som forskjellige organisasjoner og bedrifter står for.

På ligningskontorene skal de ansatte håndtere skattereglene for flere inntektsår i samme tidsperiode. I kalenderåret 2002 må de håndtere reglene for 2001 ved ligningen for inntektsåret 2001, reglene for 2000 ved klager for inntektsåret 2000, reglene for 2002 ved utskrivning av forskudd og ved spørsmål vedrørende inntektsåret 2002 og fra høsten også for inntektsåret 2003. Det er en fare for at hyppige regelendringer fører til redusert rettsikkerhet.

4.5 Planlegging og prioriteringer

Skattemyndighetene søker i størst mulig grad å planlegge sin virksomhet i forkant slik at de kan disponere sine ressurser på en best mulig måte. I dette ligger også en prioritering av hvilke kontrolltiltak en særlig vil gjennomføre. Denne planprosessen finner gjerne sted sammen med budsjettfordelingen høsten før det aktuelle arbeidsåret. Enkelte nye bestemmelser er av en slik art at det er sterkt ønskelig å kunne følge dem opp straks med adekvate kontrolltiltak. Det vil derfor være av stor verdi at skattemyndighetene er kjent med de nye bestemmelsene allerede under den omtalte planleggingsfasen.

5.0 Aktuelle tiltak for å sikre behovet for konsekvens og forutberegnelighet

På bakgrunn av de forhold det er redegjort for foran, vil Skattedirektoratet vise til følgende tiltak:

- Regelverket forankres mest mulig konsekvent i de grunnleggende og gjennomgående prinsipper som norsk skatterett bygger på.
- Nødvendige forskrifter og faglige avklaringer er gitt før bestemmelsen trer i kraft.
- Konsekvensutredningen av nye bestemmelser omfatter også alle administrative sider bestemmelsen får betydning for.
- Nye bestemmelser vedtas i god tid før ikrafttredelsestidspunktet. Under høstens budsjettbehandling begrenses regelverksendringer i størst mulig grad til fastsetting og justering av satser, mens større regelendringer senest gjennomføres før sommerferien året før inntektsåret
- Skattemyndighetene informeres/trekkes inn i arbeidet med regelendringer innen sitt fagområde så tidlig som mulig.
- For å sikre større stabilitet ser direktoratet det hensiktsmessig at vedtakelsen av egnede deler av regelverket legges til administrasjonen. Dette forutsetter imidlertid at det ikke bare er den formelle, men også den reelle del av vedtaksmyndigheten som overføres