

Ny skatteforvaltningslov og mva

Fra 1.1.2017 får vi en ny skatteforvaltningslov. Loven innebærer at forvaltningsreglene **for skatt og avgift samles i én felles lov. For merverdiavgift medfører det at** forvaltningsreglene i merverdiavgiftsloven og forskrifter til merverdiavgiftsloven blir erstattet med nye bestemmelser i skatteforvaltningsloven.



Artikkelen er forfattet av:

Rådgiver avgift
Camilla Brunfelt
Den norske Revisorforening

Den nye loven skal være en uttømmende lov. Det betyr at vi skal finne alle forvaltningsbestemmelsene som får betydning for behandling av merverdiavgift i denne loven. For merverdiavgift vil forvaltningsloven som hovedregel ikke lenger gjelde, bortsett fra regler om elektronisk kommunikasjon.

Ny lov

Den nye skatteforvaltningsloven er stort sett bygget opp etter ligningsloven. For merverdiavgift innebærer det ny begrepsbruk, og at en del bestemmelser ordlydmessig har fått et annet innhold. Loven skal imidlertid ikke inneholde materielle endringer. På noen områder er det likevel foretatt endringer. Vi får en ny fastsetningsmodell for formues- og inntektsskatt mv., klageadgang på bindende forhåndsuttalelser, nye frister for endring av fastsetting og delvis nye regler om administrative reaksjoner.

Endringer som gjelder merverdiavgift

For merverdiavgift vil de sentrale endringene bestå i:

- ny begrepsbruk
- adgang til å klage på bindende forhåndsuttalelser
- nye frister for endring av fastsetting
- nye regler om administrative reaksjoner i form av regler om tvangsmulkt og tilleggsskatt som erstatter dagens regler om forsinkelsesgebyr og tilleggssavgift.

Adgang til å klage på bindende forhåndsuttalelser

Det blir innført en adgang til å klage på bindende forhåndsuttalelser (skatteforvaltningsloven § 6–2). Det åpnes dermed for at de skattepliktige kan få en bindende forhåndsuttalelse behandlet på nytt. Spørsmål om de avgiftsmessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon forelegges skattekontoret eller Skattedirektoratet.

Ny begrepsbruk

Med den nye loven vil merverdiavgift være definert som «skatt» og merverdiavgiftspliktig som «skattepliktig». Merverdiavgiftskompensasjon er også definert som «skatt», og den kompensasjonsberettigede som «skattepliktig».

Alle oppgaver som skal sendes inn, vil bli benevnt som «meldinger». Omsetningsoppgaven og kompensasjonsoppgaven vil få nye navn; «skattemelding for merverdiavgift» og «skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon». Den enkelte oppgaveterminen vil heretter bli omtalt som «skatteleggingsperioden».

Det vi hittil har omtalt som manglende omsetningsoppgaver, vil erstattes med manglende «skattefastsetting». Hvis omsetningsoppgave ikke sendes inn, vil det i fremtiden omtales som at det ikke foreligger noen «skattefastsetting». Skattefastsettingen vil i tilfelle måtte fastsettes av skattemyndighetene ved skjønn.

Når mottatt omsetningsoppgave er uriktig eller ufullstendig, vil det foreligge «feil fastsetting». Unndratt avgift vil erstattes med «føre til skattemessige fordeler».

Endringen i begrepsbruk er ikke ment å gi materielle utslag, men har vært nødvendig for å få til likelydende bestemmelser for forvaltningen av skatt og avgift. Innholdsmessig skal nye begreper/ordlyd ikke innebære noen forskjell.



Merverdiavgift blir definert som «skatt» og merverdiavgiftspliktig som «skattepliktig».

Avgift

Gjeldende fordeling av saker mellom skattekontorene og Skattedirektoratet forutsettes videreført, slik at kompliserte saker og spørsmål av allmenn interesse eller prinsipiell betydning skal avgjøres av Skattedirektoratet. Alle klager på bindende forhåndsuttalelser, uavhengig av om de er gitt av skattekontorene eller Skattedirektoratet, skal behandles av Skatteklagenemnda.

Spesielt om merverdiavgiftskompensasjon

For merverdiavgiftskompensasjon er det nytt både at det blir anledning til å be om bindende forhåndsuttalelse og at det blir anledning til å klage på uttalelsen. Alle forhåndsuttalelser som gjelder merverdiavgiftskompensasjon, skal avgis av skattekontorene, og klager skal behandles av Skattedirektoratet.

Skattemyndighetenes beslutning om ikke å gi bindende forhåndsuttalelse kan som i dag ikke påklages, og det blir fremdeles ikke anledning til å bringe en bindende forhåndsuttalelse inn for behandling i domstolene.

Nye frister for endring av fastsetting

Det er en målsetning at skattefastsettningene skal bli riktige. Systemet med at det er anledning til å rette egne feil ved å sende inn korrigerende oppgaver eller tilleggsoppgaver, blir videreført. Adgangen til å endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger blir utvidet til å gjelde også på skatteområdet. Endringen både for skatt og avgift skal skje ved at det leveres såkalt «endringsmelding» (skatteforvaltningsloven § 9–4)).

Endring av merverdiavgiftskompensasjon

Adgangen til å levere endringsmelding gjelder ikke for merverdiavgiftskompensasjon. Er det utbetalt for mye kompensasjon, skal tilbakebetaling skje ved at det leveres en ny oppgave for perioden. Ny oppgave for perioden kan kun leveres hvis det tidligere er krevd for mye i kompensasjon, slik at kompensert avgift skal betales tilbake.

Nye frister for endring

De sentrale fristene for endring av fastsetting vil være tre år, fem år eller ti år. Endring av fastsetting kan gjøres av skattepliktige selv, eller foretas av skattemyndighetene. Når det er skattyter selv som retter feil, må det skje innenfor en treårsfrist, mens skattemyndighetene vil ha en fem-

årsfrist for å foreta endring. I særlige tilfeller vil skattemyndighetenes frist være utvidet til ti år.

Utover disse fristene blir det innført en kortere frist på fire måneder for skattemyndighetenes adgang til å omgjøre egne vedtak til ugunst når det ikke foreligger nye opplysninger i saken.

Uavhengig av omgjøringsfristene kan en fastsetting tas opp til endring når det er behov for å foreta endring på grunn av utfallet av et søksmål, sivilombudsmannens uttalelser, eller når uriktig fastsatt avgift skyldes vanskelige livsforhold hos skattepliktige (skatteforvaltningsloven § 12–8).

Treårsfrist for egenretting

Det som blir nytt for merverdiavgift, er at man ikke vil kunne endre tidligere merverdiavgiftsoppgjør utover tre år (skatteforvaltningsloven § 9–4 (2)). Det skiller ikke lenger mellom om man har avgift til gode eller skal betale mer i avgift. Fristen for egenretting bli lik, uavhengig av om det gjelder endring til gunst eller til ugunst for avgiftspliktige. Endringsmelding må sendes inn senest tre år etter leveringsfristen for oppgaven/perioden som skal rettes.

Egenretting ut over treårsfristen

Utover treårsfristen vil man fremdeles kunne få korrigeret feil, men dette må da skje ved at man ber skattemyndighetene rette feilen. Før skattemyndighetene retter feilen, skal de foreta en vurdering av behovet for å gjennomføre en slik retting (skatteforvaltningsloven § 12–1). Dette er en praksis som er vel kjent på skatteområdet, mens man for merverdiavgift på egen hånd har kunnet rette feil til ugunst ved å sende inn korrigerende oppgaver. Disse har som hovedregel blitt lagt til grunn av skattekontorene uten noen nærmere vurdering/saksbehandling.

Den absolutte fristen på tre år for å få endret tidligere leverte omsetningsoppgaver til egen gunst, skal ikke lenger gjelde. Skattekontoret skal vurdere behovet for å gjennomføre endring både når det gjelder endringer som medfører at det skal betales mer i avgift, og når endringen fører til at skattepliktige skal betale mindre.

Det må kunne legges til grunn at man også i fremtiden vil få rettet feil til egen ugunst ut over tre år. Det skal mye til for at skattekontoret skal komme til at det ikke er behov for å gjennomføre en slik

retting. Også når resultatet er at skattepliktige skal betale mindre, vil kriteriene for at skattekontoret skal se på saken gjerne være til stede. Dette skal vurderes blant annet ut fra skattepliktiges forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning.

Fem års frist for skattemyndighetenes endringsadgang

Skattemyndighetenes endringsadgang kortes ned fra ti til fem år (skatteforvaltningsloven § 12–6). Dermed blir endringsfristen lik den generelle fristen for plikten til å oppbevare regnskapsdokumentasjon. Ved graverende skatteunndragelser opprettholdes imidlertid tiårsfrist.

Vilkåret for å endre skal være at fastsettingen er uriktig, noe som tilsvarer at skattemeldingen for merverdiavgift inneholder feil. Er man i tvil om utfyllingen av poster, kan man gi utfyllende opplysninger i merknader eller vedlegg til skattemeldingen.

Når det foreligger feil, skal det vurderes om det skal foretas endring og om det skal ilegges tilleggsavgift.

Kriteriet for å ilegge tilleggsavgift vil være knyttet opp mot om skattepliktige har overholdt sin opplysningsplikt. Det blir på denne måten viktigere enn tidligere å sende inn utfyllende merknader eller vedlegg til skattemeldingene. Ved å gi utfyllende merknader i skattemeldingen kan man unngå at det blir sanksjonert med tilleggsavgift.

Egne frister for momskompensasjon

For momskompensasjon vil den generelle endringsfristen også bli redusert fra ti til fem år. For krav om utbetaling av mer momskompensasjon gjelder det imidlertid fremdeles kortere frister (skatteforvaltningsloven § 12–6 (1)). Kravet må fremsettes senest innen oppgavefristen for neste periode for kommuner og fylkeskommuner, og senest innen oppgavefristen for sjette periode påfølgende år for øvrige virksomheter.

Regler om tvangsmulkt

Fra nyttår vil det ikke lenger bli ilagt forsinkelsesgebyr ved for sen innlevering av omsetningsoppgaver. Forsinkelsesgebyret blir erstattet med en daglig løpende tvangsmulkt (skatteforvaltningsloven § 14–1).

Hensikten er å fremtvinge levering av pliktige opplysninger. Tvangsmulkt kan ileg-

ges når skattemelding for merverdiavgift ikke sendes inn til rett tid, eller når forespurte opplysninger ikke gis innen en fastsatt frist. Tvangsmulkt kan også som tidligere ilegges når bokføringspålegg ikke blir etterkommet.

Før det ilegges tvangsmulkt, skal skattyter gis en passende frist til å oppfylle sin opplysningsplikt. Skattyter skal motta et vedtak om tvangsmulkt hvor det fremgår hvilke opplysninger som ikke er sendt inn, når tvangsmulkten begynner å løpe og størrelsen på tvangsmulkten (skatteforvaltningsloven § 14–2).

Det er foreslått at tvangsmulkt for ikke å ha levert skattemelding for merverdiavgift, eller for å ha unnlatt å svare på forespurte opplysninger, skal utgjøre 1/2 rettsgebyr pr. dag (512,50 kroner. Ett rettsgebyr utgjør 1025 kroner fra 1.1 2016). For ikke å ha rettet seg etter bokføringspålegg skal mulkten utgjøre ett rettsgebyr pr. dag.

I særlige tilfeller skal tvangsmulkten kunne settes lavere eller høyere, men oppad begrenset til henholdsvis to og ti rettsgebyr pr. dag.

Samlet tvangsmulkt skal uansett ikke overstige 50 ganger rettsgebyret (51 250 kroner). Ved bokføringspålegg skal tvangsmulkten maksimalt utgjøre en million kroner.

Tvangsmulkt skal ikke ilegges når det å få levert oppgaver eller opplysninger er umulig på grunn av forhold som ikke skyldes den skattepliktige. Dette kan for eksempel gjelde når det er feil ved skatteetatens leveringsportal.

Skattemyndighetene kan frafalle eller redusere påløpt tvangsmulkt. Bestemmelsen er gitt med tanke på tilfeller hvor tvangsmulkt slår særlig urimelig ut eller hvor fastholdelse ikke fremmer formålet om oppfyllelse.

Når det er fattet vedtak om tvangsmulkt, vil mulkten løpe helt frem til den manglende oppgaven/opplysningen blir levert eller til skattekontoret fastsetter avgiften ved skjønn.

For virksomheter som har avgift til gode eller leverer nulloppgaver etter fristen, vil de nye reglene utgjøre en skjerpelse. Ved forsinket levering av slike oppgaver har man hittil blitt belastet med et forsinkel-sesgebyr på 250 kroner. Tvangsmulkt for

samme forhold vil utgjøre en adskillig strengere reaksjon utmålt i kroner.

Vi kan tenke oss en virksomhet som ikke har omsetning i perioden, leverer skattemelding for merverdiavgift ti dager etter fristen i vedtaket om tvangsmulkt. Sanksjonen utmålt i kroner vil i fremtiden utgjøre 5120 kroner, mens sanksjonen i dag ikke skal utgjøre mer enn 3 % av utgående avgift. I og med at det ikke er noen avgift å beregne forsinkelsesavgiften av, blir reaksjonen minstesatsen på 250 kroner.

Innføringen av regler om tvangsmulkt er ment å være et mer treffende regime for å fremtvinge levering av oppgaver. Den potensielle størrelsen på tvangsmulkten vil kanskje føre til at det blir levert flere oppgaver til rett tid.

Skattemyndighetene har et plausibelt behov for å motta oppgaver innen gitte frister. Da unngår man at skattekontorene må fastsette avgiften ved skjønn. Pliktbrudd som blir sanksjonert uforholdsmessig hardt, kan imidlertid virke mot sin hensikt. Når oppgaveinnleveringen viser at en virksomhet ikke skal betale avgift eller har avgift til gode, kan det virke uforholdsmessig tyngede å bli belastet tvangsmulkt.

Regler om tilleggsskatt

Dagens regler om tilleggsavgift blir erstattet av regler om tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt etter mønster av ligningslovens bestemmelser (skatteforvaltningsloven § 14–3). Det innebærer at vi går fra et system hvor skattemyndighetene *kan* ilagge tilleggsavgift til at skattemyndighetene *skal* ilagge tilleggsskatt.

Vilkår for å ilagge tilleggsskatt er at den skattepliktige «gir uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktig opplysning». I tillegg til vilkåret om opplysningsvikt, er det et vilkår at «opplysningsvikten kan føre til skattemessige fordeler».

Denne ordlyden er helt ny. Det er likevel de samme forholdene som kan føre til bruk av tilleggsskatt som i dag. Uriktig anført utgående eller inngående avgift, eller ikke levert pliktig skattemelding for merverdiavgift, skal sanksjoneres med mindre avgiftspliktige likevel kan sies å ha oppfylt sin opplysningsplikt (se ovenfor om adgangen til å gi utfyllende merknader til skattemeldingen).



Tilleggsskatt skal ikke ilegges når skattepliktiges forhold kan anses unnskyldelige. Det er kun når skattyter kan klandres for opplysningsvikten at det skal reageres med tilleggsskatt.

Unnskyldelige forhold

Tilleggsskatt skal ikke ilegges når skattepliktiges forhold kan anses unnskyldelige. I et system hvor tilleggsskatt ilegges på objektivt grunnlag, vil en vurdering av om det foreligger unnskyldningsgrunner bli sentral. Det er kun når skattyter kan klandres for opplysningsvikten at det skal reageres med tilleggsskatt.

Hvilke forhold som skal anses som unnskyldelige, er det ikke gitt eksempler på. Det skal vurderes om det foreligger unnskyldelige forhold uavhengig av hva som gjør forholdet unnskyldelig. Skattyter må i utgangspunktet påberope seg at det foreligger slike forhold, men skattemyndighetene skal også vurdere dette på selvstendig grunnlag.

Unntak fra tilleggsskatt

Det skal ikke ilegges tilleggsskatt ved åpenbare regne- eller skrivefeil, såkalte inn/ut-tilfeller, og ved frivillig retting. Tilleggsskatt skal heller ikke ilegges når utmålingen for det enkelte forholdet vil bli under kroner 1000 eller når den skattepliktige er død.

Satser for tilleggsskatt

Satsene for tilleggsskatt blir tilsvarende som i dag med en alminnelig sats på 20 % og skjerpet sats på 40 % eller 60 % (skatteforvaltningsloven § 14–5 og § 14–6). For å benytte den alminnelige satsen på 20 % er det nok at det foreligger et brudd på opplysningsplikten, mens skjerpet sats krever at det foreligger forsett eller grov uaktsomhet.

Utmåling av tilleggsskatt

Tilleggsskatten skal beregnes av den skattemessige fordel som er eller kunne vært oppnådd. Adgangen til å fastsette tilleggsskatt med et bestemt beløp når utmåling i prosent vil gi en uforholdsmessig streng reaksjon, bortfaller. Finansdepartementet uttaler at tilfeller hvor det i dag blir ilagt tilleggssavgift med et bestemt beløp, i fremtiden vil falle inn under tilfeller hvor man skal legge til grunn at det foreligger unnskyldelighetsgrunner og at det dermed ikke skal reageres med tilleggsskatt. Dette er det verdt å merke seg i og med at en utmålt tilleggsskatt på 20 % ofte vil utgjøre et høyt beløp utmålt i kroner.

Ved tidfestingsfeil skal det ilegges tilleggsskatt av kredittfordelen. Dette er nytt på avgiftsområdet, og betyr at om man rapporterer inngående avgift for tidlig, eller utgående avgift for sent, skal man ilegges en tilleggsskatt beregnet av den kredittfordelen man har oppnådd.

Når det ilegges tilleggsskatt på grunn av manglende opplysninger, skal tvangsmulkt som er ilagt for samme forhold komme til fradrag ved beregning av tilleggsskatten. Tvangsmulkten faller dermed ikke bort,

men kan føre til at det ikke blir utmålt tilleggsskatt.

Tilleggsskatt og momskompensasjon

Skatteforvaltningsloven innebærer at det blir innført regler om tilleggsskatt for momskompensasjon. I forarbeidene til loven er dette ikke drøftet nærmere til tross for at dette må sies å være en stor materiell endring.

Ordningen med merverdiavgiftskompensasjon er en selvfinansierende ordning (ikke en ren refusjonsordning). Det må være med i vurderingen når regelen om tilleggsskatt skal praktiseres.

De beløpene som kompenseres etter den generelle kompensasjonsordningen, skal finansieres av de kompensasjonsberettigede selv gjennom reduksjon i kommunenes frie inntekter. Når det gjelder private barnehager, grunnskoler og videregående skoler hvor offentlige bidrag hovedsakelig er statstilskudd, finansieres kompensasjonsordningen gjennom trekk i tilskudd fra staten.

Med selvfinansierende ordning menes at beløp man får kompensert via momskom-

pensasjonsordningen skal føre til en reduksjon i overføringer via andre budsjettposter. Har man krevd for mye i merverdiavgiftskompensasjon, kan det ha påvirket øvrige tilskudd.

Ved praktiseringen av tilleggsskatt må det også tas i betraktning at regelverket om merverdiavgiftskompensasjon er vanskelig. Spesielt sondringen mellom lovpålagte og ikke lovpålagte tjenester, og krav til dokumentasjon i den forbindelse, byr på store utfordringer.

For de kompensasjonsberettigede er det en fordel at det blir anledning til å be om bindende forhåndsuttalelse. Med tanke på sanksjonsbestemmelsen blir det også viktig at man i større grad enn tidligere sender inn utfyllende merknader.

Skal ikke innebære noen skjerpelse

Det er ikke meningen at omleggingen av reglene om tilleggssavgift til tilleggsskatt skal innebære noen skjerpelse, heller tvert imot. I forarbeidene har departementet klart uttalt at omleggingen skal føre til en lempeligere behandling av de skattepliktige.

Nye tollregler i EU

1. mai 2016 ble det innført en rekke endringer i tollreglene i EU. De største endringene knytter seg til beregningsgrunnlaget for toll, men også i andre tollrelaterte endringer som det er viktig å kjenne til for norske selskaper som enten selv driver import til eller eksport fra EU, eller som har etablert konsernselskaper i EU.

Artikkelen er forfattet av:



Advokatfullmektig
Nikolaos Kratimenos
EY



Advokat
Pål Valheim
Senior Manager EY

Endringer i EUs toll, Union Customs Code (UCC)

Union Customs Code («UCC») er EUs nye tolllov som trådte i kraft 1. mai 2016. UCC er et resultat av en langvarig prosess

og tar sikte på å implementere et moderne regelverk på tollområdet. UCC ble vedtatt i 2013 og erstatter EUs gamle tolllov fra 1992, nemlig Community Customs Code (CCC). En av hovedmålsettingene med UCC er å modernisere og strømlinjeforme tollprosedyrer i EU for å sikre en raskere og sikrere tollbehandling. UCC introduserer således viktige endringer som påvirker tollprosedyrer og andre ordninger nytt til import, midlertidig import av varer for bearbeiding, samt eksport av varer. Det er lagt opp til at endringene i UCC gradvis vil bli innført/settes i kraft frem til 31. desember 2020. Endringene som trådte i kraft 1. mai 2016, omfatter således ikke

alle endringene som vil komme som følge av UCC.

Endringene i UCC vil påvirke norske næringsdrivende på ulike måter. Mange norske selskaper driver eller har planlagt salgsvirksomhet i EU, der de fra forretningssted/filial i EU driver import av varer for salg i EU-området eller til land utenfor EU. Andre selskaper vil berøres i forbindelse med at de sender varer til EU for bearbeiding og dermed har behov for å anvende spesielle tollprosedyrer.

Ikke minst har mange norske selskaper/konsern etablert konsernselskaper i EU.