

Finansdepartementet

Oslo, 9. januar 2025

## Høringsvar - forslag om endringer i reglene om frivillig retting

BDO Advokater AS viser til Finansdepartementets høringsnotat «Forslag om endringer i reglene om frivillig retting» 9. oktober 2024. Fristen for høringsvar er 9. januar 2025.

BDO Advokater AS støtter ikke forslaget og har flere innvendinger. Det er BDO Advokaters oppfatning at forslaget vil redusere skatteprovenyet, tilliten til skattesystemet og øke administrative kostnader for både skattyter og skattemyndighetene. Det stilles spørsmål ved om det gjort tilstrekkelig konsekvensutredning og analyse i tråd med Instruks om utredning av statlige tiltak (utredningsinstruksen) og tilhørende veileder til utredningsinstruksen.

Vi oppfordrer Finansdepartementet til å revurdere forslaget og videreføre gjeldende ordning med frivillig retting.

Nedenfor er det gitt særskilte kommentarer på enkelte områder.

### 1. Kort om dagens regelverk og Finansdepartementets begrunnelse for lovendring

Etter dagens regelverk kan skatte- og avgiftspliktig endre opplysninger tre år tilbake i tid ved egenretting etter skatteforvaltningsloven § 9-4 og tollavgiftsloven § 9-4.

Videre kan skatte- og avgiftspliktige frivillig rette tidligere opplysninger ti år tilbake i tid etter skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav d og tollavgiftsloven § 12-4 første ledd bokstav b uten at det ilegges tilleggsatt - eller avgift.

Ordningen forutsetter at retting er frivillig i form av at opplysningene ikke må være en følge av kontrolltiltak fra skatte- eller avgiftsmyndighetene. Ordningen er begrunnet i samfunnets interesse i korrekt skattefastsetting, og har sikret at skattemyndighetene har fått opplysninger som de kanskje ikke ellers ville fått.

#### *Finansdepartementets hovedbegrunnelse for avvikling av dagens regler*

Ifølge Finansdepartementet har behovet for frivillig retting endret seg. Internasjonale samarbeidsavtaler, tredjeparters opplysningsplikt og digitalisering av samfunnet har gjort at skattemyndighetene i dag har en helt annen tilgang på opplysninger om den skattepliktiges inntekter og formue.

I tillegg fremheves det at gruppen av skattepliktige som benytter seg av ordningen har endret seg. Opprinnelig var det tenkt at ordningen skulle benyttes i saker som gjaldt skattepliktige med betydelig formue og inntekt. Finansdepartementet mener at praksis i dag viser at en betydelig andel av de som i dag ber om frivillig retting, er skattepliktige som har flyttet til Norge og ikke var klar over globalskatteplikten. Dermed er de som får frivillig retting, ikke lenger de mest alvorlige tilfellene av skatteunndragelsene.

På merverdiavgiftsområdet er det mange næringsdrivende som har misforstått kompliserte regler om fritatt og unntatt omsetning, og oppdager dette selv og ønsker og rette forholdet. På merverdiavgiftsområdet vil ofte ikke skattemyndighetene motta detaljerte opplysninger da

omsetningen uansett er oppgitt, bare på feil måte. Det kan se ut som om dette poenget ikke er fanget opp i høringsforslaget.

## 2. Kommentarer til høringsforslaget fra BDO Advokater AS

Frivillig retting er en etablert og viktig ordning som sikrer skatteinntekter og gir et «incentiv for skattepliktige til å komme med opplysninger til skattemyndighetene slik at de kan få ordnet opp i sine skatteforpliktelser».

Sitatet er hentet fra Skatteetatens siste versjon av Skatteforvaltningshåndboken og viser at Skatteetaten mener instituttet, slik det gjelder i dag, er riktig og viktig.

### 2.1. *Den foreslåtte endringen av perioden for frivillig retting fra ti til tre år fremstår lite utredet og argumentene er ikke overbevisende.*

Det at skattemyndighetene har tilgang til mer informasjon bør ikke i seg selv redusere tidsperioden for når frivillig retting kan anvendes. Det viktigste bør være at angrende syndere kan bidra til økte skatteinntekter for staten så lenge dette gjøres frivillig og på eget initiativ. Dette bør omfatte så mye skatteinntekter som mulig innenfor en lengst mulig periode.

Videre skaper dagens ordning tillit til skattesystemet. Et system der frivillig retting bortfaller uten at dette er godt nok utredet vil kunne skape usikkerhet og frykt for reaksjoner som vil kunne ha utilsiktede virkinger for det alt overveiende antall skattytere som alltid vil gjøre opp for seg og forsøker etter beste mening å oppføre lojalt.

Vi opplever at skattytere som oppdager feil på dette området ønsker å rette opp etter seg. Nettopp den risikoen for tilleggsskatt som i dag ligger der gir den næringsdrivende et insentiv til å kontrollere og rette der det er behov. Med det nye forslaget vil ikke den næringsdrivende ha det samme insentivet til å rydde opp utover treårsperioden.

### 2.2. *Uheldig at skjerpet tilleggsskatt ilegges uansett*

Det fremstår uheldig at dersom opplysningssviken er grov uaktsom eller fortsettlig at tilleggsskatt aldri kan unnlates ved frivillig retting. Igjen bør det viktigste være at skatteinntekter innrapporteres, ikke skyldgraden bak unnlatt rapportering tidligere.

Ved å innføre et slikt skille, kan man også risikere at skattytere kan bli skremt fra å rapportere riktig fordi de ikke er sikre på hvordan skattemyndighetene vil vurdere skyldgraden. Finansdepartementet legger til grunn at det vil være opplagt i de fleste tilfeller når vilkårene for skjerpet tilleggsskatt vil være oppfylt, men praksis viser at dette absolutt ikke vil være opplagt i tvilstilfeller. Og det er formålstjenlig at tvilstilfellene innrapporteres da det nettopp er disse tilfellene som bør kunne innrømmes unntak fra tilleggsskatt.

### 2.3. *Egenretting når det rettmessig ikke er levert skattemelding - skattefrie institusjoner, utenlandske aktører mv.*

Etter skatteforvaltningsloven § 9-4 kan skattepliktige endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger for blant annet formues- og inntektsskatt, merverdiavgift og særavgifter.

Dette forutsetter at det er levert skattemelding. Det er imidlertid tilfeller der potensielle skattytere ikke har levert skattemelding fordi de ikke anses som skattepliktig, f.eks. skattefrie institusjoner omfattet av skatteloven § 2-32. Slike skattytere vil, med mindre de har begrenset skatteplikt, ikke levere skattemelding.

Vår erfaring er at skattefrie institusjoner kan utvikle og endre aktiviteter over tid slik at det er nødvendig å vurdere om institusjonen helt eller delvis er skattepliktig. Dette kan være at

aktivitetene utvikles slik at de blir egnet til å gå med overskudd eller at man starter med nye aktiviteter som kun finansierer og ikke direkte realiserer det allmennyttige formålet.

Det kan være vanskelig å fastslå spesifikt når skatteplikten oppsto, særlig der det har vært stor variasjon i resultatene fra år til år. Vurderingen av skatteplikt kan innebære at det ikke bare er inneværende år og fremover som medfører skatte- og rapporteringsplikt. Sett over tid kan det være behov for også å endre tilbake i tid. Når det er et vilkår om å ha levert skattemelding for å kunne egenrette etter skatteforvaltningsloven § 9-4 for å unngå tilleggsskatt, faller skattefrie institusjoner helt utenfor muligheten til å rydde opp uten straff. Dette kan ikke være meningen og viser hvordan dette forslaget vil ha utilsiktede negative innvirkninger.

Det samme vil også kunne være tilfelle for utenlandske selskaper som har fått fritak fra å levere skattemelding etter skatteforvaltningsforskriften § 8-2-6, men som oppdager at vilkårene likevel ikke er oppfylt og har behov for å levere skattemelding for tidligere år. Dette vil da heller ikke være mulig uten at det vil påløpe tilleggsskatt da de ikke har skattemeldinger de kan egenrette.

#### *2.4. Utenforliggende forhold og rettsutvikling - eksempel knyttet til arbeidsgiveravgift og statsstøtteregele*

Rapportering og innbetaling av arbeidsgiveravgift (AGA) baserer seg på opplysninger fra arbeidsgivere. Det er ingen tredjepartsopplysninger knyttet til AGA. Hvis arbeidsgiveravgiften er rapportert feil, må arbeidsgiver sende inn en ny a-melding for å korrigere dette. Det er en treårsfrist for egenretting, men etter denne fristen kan arbeidsgiver be skattemyndighetene om å endre avgiften innen fem år.

Virksomheter i økonomiske vanskeligheter kan ikke bruke differensiert arbeidsgiveravgift (lavere sats enn 14,1 %), fordi dette regnes som statsstøtte.

Regelverket har vært uklart over flere år, og Finansdepartementet har i flere uttalelser kommet med avklaringer til regelverket. Blant annet at vurderingen i forhold til om virksomheten er i økonomiske vanskeligheter kan baseres på en mellombalanse, og at virkelig verdi av eiendelene kan legges til grunn selv om regnskapet viser lavere verdier.

Reglene for differensiert arbeidsgiveravgift er dynamiske og kan endres, noe som påvirker hvilke næringer og soner som omfattes. Det er viktig at arbeidsgivere korrigerer feil i a-meldingen, selv om det oppdages lenge etter innsendelse.

AGA skal beregnes ut ifra hvilken sone virksomheten er registrert. Dersom det utøves virksomhet på flere steder, skal det opprettes underenheter. For ambulerende virksomhet er det ikke krav om å opprette underenhet. Her må arbeidsgiver ha oversikt, for hver måned, om i hvilken sone den enkelte arbeidstaker arbeider. Dersom ansatte arbeider i sone med annen sats enn hvor virksomheten er registrert, skal det rapporteres AGA med satsen i den sone hvor arbeidet er utført.

Vår erfaring er det kan skje ubevisste feil ved rapportering av AGA, særlig i tilfeller der virksomheter har ansatte som reiser og jobber store deler av tiden i andre soner enn der virksomheten er registrert. Det kan være utfordrende å til enhver tid ha fullstendig oversikt over hvor de ansatte utfører sitt arbeid. Dette gjelder også der ansatte arbeider fra hjemmekontor.

Det vil være uheldig om arbeidsgiver som oppdager feil lang tid etter innsendt a-melding, ikke korrigerer dette i frykt for at det vil bli ilagt tilleggsskatt som følge av at opplysningsvikten blir ansett for grovt uaktsom.

## 2.5. Likebehandling av alle skatte- og avgiftsarter er ikke tilstrekkelig begrunnet

Begrunnelsen for å likebehandle merverdiavgift, særavgift og toll med skatt synes videre å være lettvinnt behandlet og ikke særlig utredet. Hensynet til forenkling for Skatteetaten og lik lovtekst synes å ha vært styrende. Vi legger til grunn at dette må begrunnes bedre da det kan ha stor betydning for avgifts- og tollpliktige.

Merverdiavgift har noen særtrekk i forhold til formues- og inntektsskatt. Den merverdiavgiftspliktige oppkrever merverdiavgift på vegne av staten. Dette er en ulønnet jobb med risiko for å gjøre feil som kan bli dyre.

Det er sluttforbrukeren av en vare- eller tjeneste som etter systemet skal ta den endelige kostnaden. Regelverket er svært komplisert med forskjellige mva-satser, samt fritak og unntak fra avgiftsplikt. Ofte vil en feil vurdering av avgiftsforholdene når en virksomhet starter opp, henge igjen i mange år.

Det er ikke sjelden vi i BDO Advokater bistår kunder med å rette feil som er gjort både tre og fem år tilbake i tid.

## 2.6. Merverdiavgift er ikke det samme som formues- og inntektsskatt

Slik vi leser Finansdepartementets høringsnotat, synes det ikke som man i det hele tatt har sett hen til at merverdiavgift er noe ganske annet enn formues- og inntektsskatt.

Vi finner det svært underlig at Finansdepartementet til tross for at de ser at Skatteetatens informasjonstilgang ikke er den samme på merverdiavgift- og tollområdet, ikke vurderer disse områdene mer inngående. Vi finner det også spesielt at det ikke er innhentet noen form for statistikk. Det er vår klare oppfatning at det særlig på merverdiavgiftsområdet skjer betydelige egenrettinger mer enn tre år tilbake. I disse tilfellene er det skattekontoret som fatter det faktiske vedtaket om å endre mva-meldingen, men i mange tilfeller er dette initiert av den næringsdrivende selv.

Videre vil påpeke at det er påfallende at Finansdepartementet for inntekts- og formuesskatt drar linjene tilbake til regelverket som ble innført i 1950, men på merverdiavgiftsområdet synes Finansdepartementet å legge til grunn at dette var noe som ble innført ved ny skatteforvaltningslov som kom i 2017. Skattedirektoratet utga tidligere Retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift, det fremgikk her ettertrykkelig at tilleggsavgift normalt ikke skulle ilegges ved egenretting.

Vi viser også til NOU 1991:30 Forbedret merverdiavgiftslov, hvor det er redegjort for ordningen hvor det i praksis ikke ble ilagt tilleggsavgift i egenrettingstilfeller:

*«Anvendelse av tilleggsavgift vil i de langt fleste tilfeller av denne art være i strid med den alminnelige rettsfølelse»*

Det var altså i strid med den alminnelige rettsfølelsen tidligere, og dette bør Finansdepartementet vurdere nærmere også denne gangen.

Med vennlig hilsen

BDO Advokater