

Saksnr. 12/767

21.11.2014

# Høringsnotat - Ny skatteforvaltningslov

## Innhold

1	Innledning .....	17
2	Sammendrag .....	17
3	Bakgrunn .....	27
4	Uttømmende skatteforvaltningslov .....	28
5	Lovens virkeområde .....	29
6	Lovens utforming .....	31
7	Lovens kapittel 1: Innledende bestemmelser .....	32
	7.1 Innledning.....	32
	7.2 Lovens virkeområde .....	32
	7.3 Definisjoner .....	34
	7.3.1 Skatt .....	34
	7.3.2 Skattepliktig .....	34
	7.3.3 Skattemyndigheter .....	35
	7.3.4 Enkeltvedtak .....	35
	<b>7.3.4.1</b> Gjeldende rett .....	35
	<b>7.3.4.2</b> Departementets vurderinger og forslag .....	36
	7.4 Forholdet til forvaltningsloven .....	39
	7.4.1 Hovedregel.....	39
	7.4.2 Elektronisk kommunikasjon .....	39
	<b>7.4.2.1</b> Gjeldende rett .....	39
	<b>7.4.2.2</b> Departementets vurderinger og forslag .....	40
	7.4.3 Forskrifter .....	41
8	Lovens kapittel 2: Skattemyndigheter.....	41
	8.1 Innledning.....	41
	8.2 Myndigheter for formues- og inntektsskatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift.....	42
	8.2.1 Gjeldende rett .....	42
	8.2.2 Departementets vurderinger og forslag .....	42
	8.3 Myndigheter for petroleumsskatt .....	43
	8.4 Myndigheter for svalbardskatt .....	43
	8.5 Myndigheter for merverdiavgiftskompensasjon .....	43
	8.6 Myndigheter for særavgifter og motorkjøretøyavgifter .....	43
	8.7 Skattemyndighet i første instans.....	43
	8.8 Særskilte regler om nemnder.....	44
	8.8.1 Oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av deres arbeid .....	44
	<b>8.8.1.1</b> Gjeldende rett .....	44
	<b>8.8.1.2</b> Departementets vurderinger og forslag .....	44
	8.8.2 Nemndenes uavhengige stilling .....	46
	<b>8.8.2.1</b> Gjeldende rett .....	46
	<b>8.8.2.2</b> Departementets vurderinger og forslag .....	46
	8.8.3 Utelukkingsgrunner.....	46

	<b>8.8.3.1</b>	Gjeldende rett.....	46
	<b>8.8.3.2</b>	Departementets vurderinger og forslag .....	47
	8.8.4	Samtidige verv .....	47
	8.8.5	Stedfortreder og engasjert hjelp .....	47
	8.9	Forskrifter.....	47
9		Lovens kapittel 3: Taushetsplikt .....	48
	9.1	Innledning.....	48
	9.2	Gjeldende rett.....	48
	9.2.1	Skattelovgivningen .....	48
	9.2.2	Forvaltningsloven .....	51
	9.3	Departementets vurderinger og forslag .....	52
10		Lovens kapittel 4: Habilitet.....	57
	10.1	Innledning .....	57
	10.2	Hovedreglene om habilitet .....	57
	10.2.1	Gjeldende rett .....	57
	10.2.2	Departementets vurderinger og forslag .....	60
	10.3	Avgjørelse av habilitetsspørsmålet .....	63
	10.3.1	Gjeldende rett .....	63
	10.3.2	Departementets vurderinger og forslag .....	64
	10.4	Foreløpig avgjørelse.....	64
	10.4.1	Gjeldende rett .....	64
	10.4.2	Departementets vurderinger og forslag .....	65
	10.5	Stedfortreder.....	65
	10.5.1	Gjeldende rett .....	65
	10.5.2	Departementets vurderinger og forslag .....	65
11		Lovens kapittel 5: Alminnelige saksbehandlingsregler .....	65
	11.1	Innledning .....	65
	11.2	Veiledningsplikt.....	66
	11.2.1	Gjeldende rett .....	66
	<b>11.2.1.1</b>	Forvaltningsloven.....	66
	<b>11.2.1.2</b>	Ligningsloven .....	67
	11.2.2	Departementets vurderinger og forslag .....	67
	11.3	Muntlige henvendelser .....	68
	11.3.1	Gjeldende rett .....	68
	11.3.2	Departementets vurderinger og forslag .....	69
	11.4	Saksbehandlingstid .....	69
	11.4.1	Gjeldende rett .....	69
	11.4.2	Departementets vurderinger og forslag .....	70
	11.5	Fullmektig .....	70
	11.5.1	Gjeldende rett .....	70
	11.5.2	Departementets vurderinger og forslag .....	70
	11.6	Innsyn i saksdokumenter .....	71
	11.6.1	Gjeldende rett .....	71
	<b>11.6.1.1</b>	Forvaltningsloven.....	71
	<b>11.6.1.2</b>	Ligningsloven .....	73

11.6.2	Departementets vurderinger og forslag .....	73
11.7	Fristberegning .....	76
11.7.1	Gjeldende rett .....	76
11.7.1.1	Forvaltningsloven.....	76
11.7.1.2	Ligningsloven .....	77
11.7.1.3	Merverdiavgiftsloven.....	78
11.7.2	Departementets vurderinger og forslag .....	78
11.8	Forhåndsvarsling.....	79
11.8.1	Gjeldende rett .....	79
11.8.2	Departementets vurderinger og forslag .....	80
11.9	Begrunnelse.....	82
11.9.1	Gjeldende rett .....	82
11.9.1.1	Forvaltningsloven.....	82
11.9.1.2	Ligningsloven .....	82
11.9.2	Departementets vurderinger og forslag .....	83
11.10	Underretning om enkeltvedtak.....	84
11.10.1	Gjeldende rett.....	84
11.10.1.1	Forvaltningsloven.....	84
11.10.1.2	Ligningsloven .....	85
11.10.2	Departementets vurderinger og forslag .....	85
11.11	Sakskostnader .....	86
11.11.1	Gjeldende rett.....	86
11.11.1.1	Forvaltningsloven.....	86
11.11.1.2	Ligningsloven .....	87
11.11.1.3	Petroleumsskatteloven .....	88
11.11.2	Departementets vurderinger og forslag .....	88
11.12	Virkning av saksbehandlingsfeil.....	90
11.12.1	Gjeldende rett.....	90
11.12.2	Departementets vurderinger og forslag .....	90
12	Lovens kapittel 6: Bindende forhåndsuttalelser.....	90
12.1	Innledning .....	90
12.2	Bindende forhåndsuttalelser.....	91
12.2.1	Gjeldende rett .....	91
12.2.2	Departementets vurderinger og forslag .....	92
12.3	Klage og domstolsprøving.....	93
12.3.1	Gjeldende rett .....	93
12.3.2	Departementets vurderinger og forslag .....	94
12.4	Gebyr .....	96
12.4.1	Gjeldende rett .....	96
12.4.2	Departementets vurderinger og forslag .....	96
12.5	Forskrifter .....	97
12.5.1	Gjeldende rett .....	97
12.5.2	Departementets vurderinger og forslag .....	97
13	Lovens kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjepart.....	97
13.1	Innledning .....	97

13.2	Gjeldende rett .....	98
13.3	Departementets vurderinger og forslag .....	98
14	Lovens kapittel 8: Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv.....	100
14.1	Innledning og sammendrag .....	100
14.2	Alminnelig opplysningsplikt.....	101
14.2.1	Gjeldende rett .....	101
	<b>14.2.1.1</b> Generelt om aktsomhets- og lojalitetsplikten.....	101
	<b>14.2.1.2</b> Ligningsloven .....	102
	<b>14.2.1.3</b> Folketrygdloven .....	106
	<b>14.2.1.4</b> Merverdiavgiftsloven .....	106
	<b>14.2.1.5</b> Særavgiftsloven .....	106
	<b>14.2.1.6</b> Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven .....	107
	<b>14.2.1.7</b> Artistskatteloven .....	107
	<b>14.2.1.8</b> Svalbardskatteloven .....	107
	<b>14.2.1.9</b> Petroleumsskatteloven .....	107
	<b>14.2.1.10</b> Merverdiavgiftskompensasjonsloven .....	107
14.2.2	Departementets vurderinger og forslag .....	107
14.3	Skattemelding for formues- og inntektskatt mv.....	109
14.3.1	Gjeldende rett .....	109
14.3.2	Departementets vurderinger og forslag .....	110
14.4	Skattemelding for merverdiavgift.....	112
14.4.1	Gjeldende rett .....	112
14.4.2	Departementets vurderinger og forslag .....	113
14.5	Skattemelding for særavgifter.....	114
14.5.1	Gjeldende rett .....	114
14.5.2	Departementets vurderinger og forslag .....	114
14.6	Skattemelding for motorkjøretøyavgifter .....	115
14.6.1	Gjeldende rett .....	115
14.6.2	Departementets vurderinger og forslag .....	116
14.7	Skattemelding for arbeidsgiveravgift .....	117
14.7.1	Gjeldende rett .....	117
14.7.2	Departementets vurderinger og forslag .....	118
14.8	Skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon .....	118
14.8.1	Gjeldende rett .....	118
14.8.2	Departementets vurderinger og forslag .....	119
14.9	Melding om trekk.....	119
14.9.1	Gjeldende rett .....	119
	<b>14.9.1.1</b> Svalbardskatteloven mv.....	119
	<b>14.9.1.2</b> Artistskatteloven .....	120
	<b>14.9.1.3</b> Kildeskatt på aksjeutbytte .....	121
14.9.2	Departementets vurderinger og forslag .....	121
14.10	Skattemelding mv. for selskap med deltakerfastsetting .....	122
14.10.1	Gjeldende rett.....	122
14.10.2	Departementets vurderinger og forslag .....	122
14.11	Melding om realisasjon av naturgass mv.....	122

14.11.1	Gjeldende rett.....	122
14.11.2	Departementets vurderinger og forslag .....	123
14.12	Skattemelding og annen dokumentasjon for kontrollerte transaksjoner mv. 123	
14.12.1	Gjeldende rett.....	123
14.12.2	Departementets vurderinger og forslag .....	124
14.13	Melding om registrering for merverdiavgift og særavgift .....	124
14.13.1	Gjeldende rett.....	124
	<b>14.13.1.1</b> Merverdiavgiftsloven .....	124
	<b>14.13.1.2</b> Særavgiftsloven .....	125
14.13.2	Departementets vurderinger og forslag .....	125
14.14	Levering av skattemelding mv. ....	126
14.14.1	Gjeldende rett.....	126
14.14.2	Departementets vurderinger og forslag .....	127
14.15	Forskrifter mv.....	128
14.15.1	Gjeldende rett.....	128
	<b>14.15.1.1</b> Ligningsloven .....	128
	<b>14.15.1.2</b> Merverdiavgiftsloven .....	129
	<b>14.15.1.3</b> Artistskatteloven .....	129
	<b>14.15.1.4</b> Svalbardskatteloven .....	129
	<b>14.15.1.5</b> Særavgiftsloven .....	129
	<b>14.15.1.6</b> Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven .....	129
	<b>14.15.1.7</b> Merverdiavgiftskompensasjonsloven .....	129
14.15.2	Departementets vurderinger og forslag .....	129
15	Lovens kapittel 9: Fastsetting .....	130
15.1	Innledning .....	130
15.2	Forslag om kodifisering og harmonisering.....	131
15.3	Ny fastsettingsmodell for formues- og inntektsskatt mv. ....	132
15.3.1	Innledning .....	132
15.3.2	Om ligningsprosessen .....	133
	<b>15.3.2.1</b> Utviklingstrekk.....	133
	<b>15.3.2.2</b> Fastsetting i ligningsloven .....	134
	<b>15.3.2.3</b> Fastsetting av formues- og inntektsskatt i praksis .....	135
	<b>15.3.2.4</b> Behov for lovrevisjon .....	138
15.3.3	Departementets forslag til ny fastsettingsmodell for formues- og inntektsskatt mv. ....	141
	<b>15.3.3.1</b> Innledning .....	141
	<b>15.3.3.2</b> Fastsetting av grunnlaget ved levering av skattemelding .....	141
	<b>15.3.3.3</b> Skatteberegning .....	146
	<b>15.3.3.4</b> Skatteoppgjør.....	148
	<b>15.3.3.5</b> Endring av skattefastsetting .....	150
15.3.4	Deltakere i selskaper med deltakerfastsetting.....	152
	<b>15.3.4.1</b> Innledning .....	152
	<b>15.3.4.2</b> Gjeldende rett.....	152
	<b>15.3.4.3</b> Departementets vurderinger og forslag .....	154

15.3.5	Kildeskatt på aksjeutbytte .....	155
<b>15.3.5.1</b>	Innledning og sammendrag .....	155
<b>15.3.5.2</b>	Gjeldende rett .....	155
<b>15.3.5.3</b>	Departementets vurderinger og forslag .....	158
15.4	Fastsetting av andre skatter .....	165
15.4.1	Gjeldende rett .....	165
<b>15.4.1.1</b>	Fastsetting ved vedtak .....	165
<b>15.4.1.2</b>	Fastsetting ved egenfastsetting .....	166
<b>15.4.1.3</b>	Fastsetting ved trekk .....	167
15.4.2	Departementets vurderinger og forslag .....	169
15.5	Beregning av annen skatt enn formues- og inntektsskatt mv. ....	170
15.5.1	Gjeldende rett .....	170
15.5.2	Departementets vurderinger og forslag .....	170
15.6	Skattepliktiges endring av egen fastsetting av annen skatt enn formues- og inntektsskatt .....	171
15.6.1	Gjeldende rett .....	171
15.6.2	Departementets vurderinger og forslag .....	172
15.7	Søknad om refusjon av skatt fastsatt ved trekk.....	173
15.7.1	Gjeldende rett .....	173
15.7.2	Departementets vurderinger og forslag .....	173
15.8	Skatteliste .....	173
15.8.1	Gjeldende rett .....	173
15.8.2	Departementets vurderinger og forslag .....	174
15.9	Takseringsregler mv. ....	174
15.9.1	Gjeldende rett .....	174
15.9.2	Departementets vurderinger og forslag .....	175
15.10	Betalingsnedsettelse og betalingsutsettelse mv. – lempning .....	175
15.10.1	Gjeldende rett.....	175
15.10.2	Departementets vurderinger og forslag .....	176
16	Lovens kapittel 10: Kontroll .....	176
16.1	Innledning .....	176
16.2	Kontrollopplysninger fra skattepliktige mv. ....	177
16.2.1	Gjeldende rett .....	177
<b>16.2.1.1</b>	Ligningsloven og merverdiavgiftsloven.....	177
<b>16.2.1.2</b>	Artistskatteloven .....	177
<b>16.2.1.3</b>	Svalbardskatteloven .....	178
<b>16.2.1.4</b>	Folketrygdloven .....	178
<b>16.2.1.5</b>	Særagiftsloven .....	178
<b>16.2.1.6</b>	Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven .....	179
<b>16.2.1.7</b>	Merverdiavgiftskompensasjonsloven .....	179
16.2.2	Departementets vurderinger og forslag .....	179
16.3	Kontrollopplysninger fra tredjeparter .....	181
16.3.1	Gjeldende rett .....	181
<b>16.3.1.1</b>	Ligningsloven og merverdiavgiftsloven.....	181
<b>16.3.1.2</b>	Folketrygdloven .....	182

<b>16.3.1.3</b>	Særavgiftsloven .....	182
<b>16.3.1.4</b>	Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven .....	182
<b>16.3.1.5</b>	Merverdiavgiftskompensasjonsloven .....	182
16.3.2	Departementets vurderinger og forslag .....	182
16.4	Kontrollopplysninger ved skifte av dødsbo .....	184
16.4.1	Gjeldende rett .....	184
16.4.2	Departementets vurderinger og forslag .....	184
16.5	Kontroll hos skattepliktige og tredjeparter .....	185
16.5.1	Gjeldende rett .....	185
<b>16.5.1.1</b>	Ligningsloven og merverdiavgiftsloven.....	185
<b>16.5.1.2</b>	Svalbardskatteloven .....	185
<b>16.5.1.3</b>	Folketrygdloven .....	186
<b>16.5.1.4</b>	Særavgiftsloven .....	186
<b>16.5.1.5</b>	Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven .....	186
<b>16.5.1.6</b>	Merverdiavgiftskompensasjonsloven .....	187
16.5.2	Departementets vurderinger og forslag .....	187
16.6	Kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter .....	189
16.6.1	Gjeldende rett .....	189
<b>16.6.1.1</b>	Ligningsloven og merverdiavgiftsloven.....	189
<b>16.6.1.2</b>	Folketrygdloven .....	189
<b>16.6.1.3</b>	Særavgiftsloven .....	189
<b>16.6.1.4</b>	Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven .....	189
16.6.2	Departementets vurderinger og forslag .....	190
16.7	Kontrollopplysninger fra tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste .....	190
16.7.1	Gjeldende rett .....	190
<b>16.7.1.1</b>	Ligningsloven og merverdiavgiftsloven.....	190
<b>16.7.1.2</b>	Folketrygdloven, særavgiftsloven, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven og merverdiavgiftskompensasjonsloven .....	191
16.7.2	Departementets vurderinger og forslag .....	191
16.8	Kontrollopplysninger om eierinteresse i utenlandsk selskap mv. ....	191
16.8.1	Gjeldende rett .....	191
16.8.2	Departementets vurderinger og forslag .....	191
16.9	Kontroll av avgift på sluttbehandling av avfall.....	192
16.9.1	Gjeldende rett .....	192
16.9.2	Departementets vurderinger og forslag .....	192
16.10	Særskilte regler om kontroll av motorvogn.....	192
16.10.1	Gjeldende rett.....	192
16.10.2	Departementets vurderinger og forslag .....	193
16.11	Plikt for arbeidstaker til å framvise id-kort.....	193
16.11.1	Gjeldende rett.....	193
16.11.2	Departementets vurderinger og forslag .....	193
16.12	Hvem pliktene ved kontroll påhviler i selskap mv. ....	194
16.12.1	Gjeldende rett.....	194
16.12.2	Departementets vurderinger og forslag .....	194



16.13	Særlige regler om framgangsmåten ved kontroll .....	194
16.13.1	Gjeldende rett .....	194
	<b>16.13.1.1</b> Ligningsloven og merverdiavgiftsloven .....	194
	<b>16.13.1.2</b> Forvaltningsloven .....	195
16.13.2	Departementets vurderinger og forslag .....	195
16.14	Politiets bistandsplikt .....	195
16.14.1	Gjeldende rett .....	195
16.14.2	Departementets vurderinger og forslag .....	195
16.15	Klage over pålegg om kontroll .....	196
16.15.1	Gjeldende rett .....	196
	<b>16.15.1.1</b> Ligningsloven .....	196
	<b>16.15.1.2</b> Forvaltningsloven .....	196
16.15.2	Departementets vurderinger og forslag .....	196
16.16	Forskrifter .....	197
16.16.1	Gjeldende rett .....	197
16.16.2	Departementets vurderinger og forslag .....	198
17	Lovens kapittel 11: Pålegg om bokføring og revisjon .....	198
17.1	Innledning .....	198
17.2	Pålegg om bokføring .....	198
17.2.1	Gjeldende rett .....	198
17.2.2	Departementets vurderinger og forslag .....	199
17.3	Pålegg om revisjon .....	200
17.3.1	Gjeldende rett .....	200
17.3.2	Departementets vurderinger og forslag .....	200
17.4	Klage over pålegg .....	201
17.4.1	Gjeldende rett .....	201
17.4.2	Departementets vurderinger og forslag .....	201
18	Lovens kapittel 12: Endring uten klage .....	202
18.1	Innledning og sammendrag .....	202
18.2	Skattemyndighetenes adgang til å endre skattefastsettingen .....	204
18.2.1	Innledning .....	204
18.2.2	Vilkår for endring av skattefastsetting .....	204
	<b>18.2.2.1</b> Gjeldende rett .....	204
	<b>18.2.2.2</b> Departementets vurderinger og forslag .....	205
18.2.3	Om hvilke organer som skal kunne fatte vedtak om endring av skattefastsettingen .....	212
	<b>18.2.3.1</b> Gjeldende rett .....	212
	<b>18.2.3.2</b> Departementets vurderinger og forslag .....	212
18.2.4	Om det faktiske grunnlaget for skattefastsettingen. Skjønnsfastsetting. 214	
	<b>18.2.4.1</b> Gjeldende rett .....	214
	<b>18.2.4.2</b> Departementets vurderinger og forslag .....	215
18.2.5	Om vedtak om sletting og registrering i Merverdiavgiftsregisteret, summarisk fellesoppgjør og fastsetting for flere beskatningsperioder under ett 220	
18.2.6	Frister for endring av skattefastsetting mv. ....	221
	<b>18.2.6.1</b> Gjeldende rett .....	221

	<b>18.2.6.2</b>	Departementets vurderinger og forslag .....	222
	18.2.7	Fordeling av kompetanse mellom Oljeskattenemnda og andre skattemyndigheter .....	227
	18.2.8	Endring av enkeltvedtak som ikke gjelder skattefastsetting .....	228
	<b>18.2.8.1</b>	Gjeldende rett .....	228
	<b>18.2.8.2</b>	Departementets vurderinger og forslag .....	228
19	Lovens kapittel 13: Klage.....		229
	19.1	Innledning og sammendrag .....	229
	19.2	Hovedtrekk i klageordningen på skatteområdet – klage til overordnet forvaltningsorgan og til uavhengige nemnder .....	230
	19.2.1	Gjeldende rett .....	230
	19.2.2	Departementets vurderinger og forslag .....	232
	19.3	Hva som kan påklages .....	233
	19.3.1	Gjeldende rett .....	233
	19.3.2	Departementets vurderinger og forslag .....	234
	19.4	Hvem som har rett til å klage.....	235
	19.4.1	Gjeldende rett .....	235
	<b>19.4.1.1</b>	Forvaltningsloven.....	235
	<b>19.4.1.2</b>	Ligningsloven .....	236
	19.4.2	Departementets vurderinger og forslag .....	237
	19.5	Klageinstans.....	240
	19.5.1	Gjeldende rett .....	240
	19.5.2	Departementets vurderinger og forslag .....	241
	19.6	Klagefrist og oppreisning for oversittelse av klagefristen .....	242
	19.6.1	Gjeldende rett .....	242
	<b>19.6.1.1</b>	Forvaltningsloven.....	242
	<b>19.6.1.2</b>	Ligningsloven .....	243
	19.6.2	Departementets vurderinger og forslag .....	243
	19.7	Klagens adressat, form og innhold.....	245
	19.7.1	Gjeldende rett .....	245
	19.7.2	Departementets vurderinger og forslag .....	246
	19.8	Saksforberedelse .....	247
	19.8.1	Gjeldende rett .....	247
	<b>19.8.1.1</b>	Forvaltningsloven.....	247
	<b>19.8.1.2</b>	Ligningsloven .....	247
	19.8.2	Departementets vurderinger og forslag .....	248
	19.9	Klageinstansens kompetanse.....	250
	19.9.1	Gjeldende rett .....	250
	19.9.2	Departementets vurderinger og forslag .....	251
	19.10	Fordeling av kompetanse mellom Klagenemnda for petroleumsskatt og andre skattemyndigheter .....	252
	19.11	Endring av Skatteklagenemndas avgjørelser .....	253
	19.11.1	Gjeldende rett.....	253
	19.11.2	Departementets vurderinger og forslag .....	254
20	Lovens kapittel 14: Administrative reaksjoner og straff.....		254

20.1	Innledning og sammendrag .....	254
20.2	Straffeloven 2005 – tilpasninger på skatteområdet .....	255
20.3	Tvangsmulkt .....	256
20.3.1	Gjeldende rett .....	256
20.3.1.1	Innledning .....	256
20.3.1.2	Reaksjoner ved manglende levering av opplysninger mv.....	256
20.3.1.3	Utmåling.....	257
20.3.1.4	Saksbehandlingsregler .....	258
20.3.2	Departementets vurderinger og forslag .....	259
20.3.2.1	Innledning .....	259
20.3.2.2	Skattepliktig .....	260
20.3.2.3	Tredjeparter .....	261
20.3.2.4	Opplysningsplikt på forespørsel .....	262
20.3.2.5	Kontrollundersøkelser.....	262
20.3.2.6	Bokføringspålegg .....	262
20.3.2.7	Tvangsmulktens størrelse .....	262
20.3.2.8	Saksbehandlingsregler .....	263
20.4	Tilleggsskatt.....	264
20.4.1	Vilkår .....	264
20.4.1.1	Gjeldende rett .....	264
20.4.1.2	Departementets vurderinger og forslag .....	265
20.4.2	Unntak .....	267
20.4.2.1	Gjeldende rett .....	267
20.4.2.2	Departementets vurderinger og forslag .....	269
20.4.3	Sats og beregningsgrunnlag .....	272
20.4.3.1	Gjeldende rett .....	272
20.4.3.2	Departementets vurderinger og forslag .....	273
20.5	Skjerpet tilleggsskatt.....	275
20.5.1	Gjeldende rett .....	275
20.5.2	Departementets vurderinger og forslag .....	276
20.6	Overtredelsesgebyr.....	277
20.6.1	Gjeldende rett .....	277
20.6.2	Departementets vurderinger og forslag .....	277
20.6.2.1	Tredjeparts opplysningssvikt.....	277
20.6.2.2	Manglende medvirkning til kontrollundersøkelser .....	279
20.6.2.3	Manglende føring av personallister .....	279
20.6.2.4	Utmåling.....	279
20.6.2.5	Vurdering av skyldkrav som vilkår .....	280
20.6.2.6	Saksbehandlingsregler .....	281
20.7	Særlige saksbehandlingsregler ved ileggelse av tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt og overtredelsesgebyr .....	281
20.7.1	Gjeldende rett .....	281
20.7.1.1	Varsel.....	281
20.7.1.2	Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK).....	282
20.7.1.3	Informasjon om rett til ikke å utsette seg selv for sanksjon .....	283

	20.7.1.4	Beviskrav.....	283
	20.7.1.5	Utsatt iverksetting av vedtak.....	283
	20.7.2	Departementets vurderinger og forslag .....	284
	20.8	Straff.....	287
	20.8.1	Gjeldende rett .....	287
	20.8.2	Departementets vurdering og forslag .....	288
21		Lovens kapittel 15: Søksmål mv.....	289
	21.1	Innledning .....	289
	21.2	Søksmålsadgang for skattepliktige mv. ....	290
	21.2.1	Gjeldende rett .....	290
	21.2.2	Departementets vurderinger og forslag .....	290
	21.3	Søksmålsadgang for departementet og kommuner .....	291
	21.3.1	Gjeldende rett .....	291
	21.3.2	Departementets vurderinger og forslag .....	292
	21.4	Partsstilling .....	293
	21.4.1	Gjeldende rett .....	293
	21.4.2	Departementets vurderinger og forslag .....	294
	21.5	Søksmålsfrist.....	295
	21.5.1	Gjeldende rett .....	295
	21.5.2	Departementets vurderinger og forslag .....	297
	21.6	Adgang til å stille vilkår for å reise søksmål.....	299
	21.6.1	Gjeldende rett .....	299
	21.6.2	Departementets vurderinger og forslag .....	299
	21.7	Fastsetting etter avsagt dom mv.....	300
	21.7.1	Gjeldende rett .....	300
	21.7.2	Departementets vurderinger og forslag .....	300
	21.8	Avgjørelse i fordelingstvist.....	301
	21.8.1	Gjeldende rett .....	301
	21.8.2	Departementets vurderinger og forslag .....	301
22		Økonomiske og administrative konsekvenser.....	301
23		Forslagets personvernmessige konsekvenser .....	302
24		Merknader til de enkelte bestemmelsene i lovforslaget.....	303
	24.1	Kapittel 1 Innledende bestemmelser.....	303
	24.1.1	Til § 1-1 Lovens virkeområde .....	303
	24.1.2	Til § 1-2 Definisjoner .....	304
	24.1.3	Til § 1-3 Forholdet til forvaltningsloven .....	305
	24.2	Kapittel 2 Skattemyndigheter .....	306
	24.2.1	Til § 2-1 Formues og inntektsskatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift.....	306
	24.2.2	Til § 2-2 Petroleums-skatt .....	306
	24.2.3	Til § 2-3 Svalbardskatt.....	306
	24.2.4	Til § 2-4 Merverdiavgiftskompensasjon .....	306
	24.2.5	Til § 2-5 Særavgifter .....	306
	24.2.6	Til § 2-6 Motorkjøretøyavgifter .....	306
	24.2.7	Til § 2-7 Skattemyndighet i første instans.....	307

24.2.8	Til § 2-8 Oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av nemndenes arbeid .....	307
24.2.9	Til § 2-9 Nemndenes uavhengige stilling.....	307
24.2.10	Til § 2-10 Utelukkingsgrunner .....	307
24.2.11	Til § 2-11 Samtidige verv .....	307
24.2.12	Til § 2-12 Engasjert hjelp .....	308
24.2.13	Til § 2-13 Forskrifter .....	308
24.3	Kapittel 3 Taushetsplikt .....	308
24.3.1	Til § 3-1 Hovedregelen om taushetsplikt .....	308
24.3.2	Til § 3-2 Forholdet til skattepliktiges innsyn i egne saksdokumenter .....	308
24.3.3	Til § 3-3 Utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter .....	308
24.3.4	Til § 3-4 Utlevering av opplysninger til finansinstitusjoner mv. ....	309
24.3.5	Til § 3-5 Utlevering av opplysninger om petroleumsvirksomhet .....	309
24.3.6	Til § 3-6 Utlevering av opplysninger til fellesorganet etter AFP-tilskottsloven.....	310
24.3.7	Til § 3-7 Begrensninger i taushetsplikten når det ikke er behov for beskyttelse .....	310
24.3.8	Til § 3-8 Opplysninger til bruk for forskning.....	310
24.3.9	Til § 3-9 Overført taushetsplikt.....	310
24.4	Kapittel 4 Habilitet.....	311
24.4.1	Til § 4-1 Habilitet .....	311
24.4.2	Til § 4-2 Avgjørelse av habilitetsspørsmålet .....	312
24.4.3	Til § 4-3 Foreløpig avgjørelse .....	312
24.4.4	Til § 4-4 Stedfortreder .....	312
24.5	Kapittel 5 Alminnelige saksbehandlingsregler .....	313
24.5.1	Til § 5-1 Veiledningsplikt .....	313
24.5.2	Til § 5-2 Muntlige henvendelser .....	313
24.5.3	Til § 5-3 Saksbehandlingstid, foreløpig svar .....	313
24.5.4	Til § 5-4 Fullmektig .....	313
24.5.5	Til § 5-5 Innsyn i saksdokumenter.....	313
24.5.6	Til § 5-6 Fristberegning mv. ....	314
24.5.7	Til § 5-7 Forhåndsvarsling .....	315
24.5.8	Til § 5-8 Begrunnelse .....	316
24.5.9	Til § 5-9 Underretning.....	316
24.5.10	Til § 5-10 Sakskostnader.....	316
24.5.11	Til § 5-11 Virkning av saksbehandlingsfeil.....	317
24.6	Kapittel 6 Bindende forhåndsuttalelser .....	317
24.6.1	Til § 6-1 Bindende forhåndsuttalelser .....	317
24.6.2	Til § 6-2 Klage og domstolsprøving .....	318
24.6.3	Til § 6-3 Gebyr.....	318
24.6.4	Til § 6-4 Forskrift .....	318
24.7	Kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjepart .....	319
24.7.1	Til § 7-1 Alminnelige bestemmelser .....	319
24.7.2	Til § 7-2 Lønnsopplysninger mv. ....	319
24.7.3	Til § 7-3 Fordringer og gjeld mv. ....	319

24.7.4	Til § 7-4 Finansielle instrumenter mv.....	319
24.7.5	Til § 7-5 Kjøp, salg, leie, utbetalinger mv. ....	319
24.7.6	Til § 7-6 Oppdragstakere og arbeidstakere .....	319
24.7.7	Til § 7-7 Aksjonærer mv.....	319
24.7.8	Til § 7-8 Arv .....	319
24.7.9	Til § 7-9 Offentlige myndigheter .....	319
24.7.10	Til § 7-10 Annen opplysningsplikt for tredjepart.....	319
24.7.11	Til § 7-11 Hvem opplysningsplikten påhviler .....	320
24.7.12	Til § 7-12 Identifikasjon av skattepliktig og kopi av opplysninger .....	320
24.7.13	Til § 7-13 Forskrifter mv.....	320
24.8	Kapittel 8 Opplysningsplikt om egne forhold mv. ....	320
24.8.1	Til § 8-1 Alminnelig opplysningsplikt .....	320
24.8.2	Til § 8-2 Skattemelding for formues- og inntektsskatt, svalbardskatt og petroleumsskatt.....	321
24.8.3	Til § 8-3 Skattemelding for merverdiavgift .....	321
24.8.4	Til § 8-4 Skattemelding for særavgifter .....	322
24.8.5	Til § 8-5 Skattemelding for motorkjøretøyavgifter .....	322
24.8.6	Til § 8-6 Skattemelding for arbeidsgiveravgift.....	323
24.8.7	Til § 8-7 Skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon.....	323
24.8.8	Til § 8-8 Melding om trekk .....	324
24.8.9	Til § 8-9 Selskapsskattemelding for selskap med deltakerfastsetting mv. 324	
24.8.10	Til § 8-10 Melding om realisasjon av naturgass .....	324
24.8.11	Til § 8-11 Skattemelding og annen dokumentasjon for kontrollerte transaksjoner mv. ....	324
24.8.12	Til § 8-12 Melding om registrering for merverdiavgift og særavgifter .	324
24.8.13	Til § 8-13 Levering av skattemelding mv. ....	325
24.8.14	Til § 8-14 Forskrifter mv.....	325
24.9	Kapittel 9 Fastsetting .....	325
24.9.1	Til § 9-1 Fastsetting av skattegrunnlaget .....	325
24.9.2	Til § 9-2 Beregning av skatt .....	326
24.9.3	Til § 9-3 Melding om skatteoppgjør.....	326
24.9.4	Til § 9-4 Skattepliktiges endring av egen fastsetting .....	327
24.9.5	Til § 9-5 Trekkpliktiges adgang til å endre fastsatt skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer .....	327
24.9.6	Til § 9-6 Søknad om refusjon av skatt fastsatt ved trekk .....	327
24.9.7	Til § 9-7 Skatteliste .....	328
24.9.8	Til § 9-8 Takseringsregler mv. ....	328
24.9.9	Til § 9-9 Betalingsnedsettelse og betalingsutsettelse mv. – lempning ....	328
24.10	Kapittel 10 Kontroll .....	328
24.10.1	Til § 10-1 Kontrollopplysninger fra skattepliktige mv. ....	328
24.10.2	Til § 10-2 Kontrollopplysninger fra tredjepart.....	329
24.10.3	Til § 10-3 Kontrollopplysninger ved skifte av dødsbo .....	329
24.10.4	Til § 10-4 Kontroll hos den opplysningspliktige .....	329
24.10.5	Til § 10-5 Kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter .....	330

24.10.6	Til § 10-6 Kontrollopplysninger fra tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste .....	330
24.10.7	Til § 10-7 Kontrollopplysninger om eierinteresse i utenlandsk selskap mv. ....	330
24.10.8	Til § 10-8 Kontroll av avgift på sluttbehandling av avfall.....	330
24.10.9	Til § 10-9 Kontroll av motorvogner .....	330
24.10.10	Til § 10-10 Plikt til å framvise id-kort .....	330
24.10.11	Til § 10-11 Hvem pliktene påhviler i selskap mv. ....	330
24.10.12	Til § 10-12 Framgangsmåten ved kontroll .....	331
24.10.13	Til § 10-13 Politiets bistandsplikt .....	331
24.10.14	Til § 10-14 Klage .....	331
24.10.15	Til § 10-15 Forskrifter.....	331
24.11	Kapittel 11 Pålegg om bokføring og revisjon .....	331
24.11.1	Til § 11-1 Pålegg om bokføring.....	331
24.11.2	Til § 11-2 Pålegg om revisjon .....	331
24.11.3	Til § 11-3 Klage over pålegg.....	332
24.12	Kapittel 12 Endring uten klage .....	332
24.12.1	Til § 12-1 Endring av skattefastsetting mv.....	332
24.12.2	Til § 12-2 Skjønnsfastsetting .....	334
24.12.3	Til § 12-3 Endring av vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret.....	334
24.12.4	Til § 12-4 Summarisk fellesoppgjør .....	335
24.12.5	Til § 12-5 Fastsetting for flere beskatningsperioder under ett.....	335
24.12.6	Til § 12-6 Frister for endring av skattefastsetting mv.....	335
24.12.7	Til § 12-7 Utsatt friststart.....	337
24.12.8	Til § 12-8 Unntak fra fristene for å ta opp skattefastsetting mv. til endring	337
24.12.9	Til § 12-9 Fordeling av kompetanse mellom Oljeskattenemnda og andre skattemyndigheter .....	338
24.12.10	Til § 12-10 Endring av skattefastsetting overfor trekkpliktige etter artistskatteloven og svalbardskatteloven.....	338
24.12.11	Til § 12-11 Endring uten klage av andre enkeltvedtak enn vedtak om skattefastsetting.....	338
24.13	Kapittel 13 Klage .....	339
24.13.1	Til § 13-1 Hvilke avgjørelser som kan påklages og hvem som har klagerett	339
24.13.2	Til § 13-2 Klage fra andre .....	340
24.13.3	Til § 13-3 Klageinstans.....	341
24.13.4	Til § 13-4 Klagefrist. Oppreisning for oversittelse av klagefristen. ....	342
24.13.5	Til § 13-5 Klagens adressat, form og innhold.....	342
24.13.6	Til § 13-6 Saksforberedelse i klagesak.....	343
24.13.7	Til § 13-7 Klageinstansens kompetanse.....	344
24.13.8	Til § 13-8 Fordeling av kompetanse mellom Klagenemnda for petroleumsskatt og andre skattemyndigheter .....	344
24.13.9	Til § 13-9 Endring av Skatteklagenemndas avgjørelser .....	345

24.14	Kapittel 14 Administrative reaksjoner .....	345
24.14.1	Til § 14-1 Tvangsmulkt .....	345
24.14.2	Til § 14-2 Saksbehandlingsregler for ileggelse av tvangsmulkt.....	346
24.14.3	Til § 14-3 Tilleggsskatt.....	347
24.14.4	Til § 14-4 Unntak fra tilleggsskatt.....	348
24.14.5	Til 14-5 Sats og beregningsgrunnlag for tilleggsskatt.....	349
24.14.6	Til 14-6 Skjerpet tilleggsskatt.....	351
24.14.7	Til § 14-7 Overtredelsesgebyr.....	352
24.14.8	Til § 14-8 Varsel.....	353
24.14.9	Til § 14-9 Informasjon om rett til ikke å utsette seg selv for sanksjon .	353
24.14.10	Til § 14-10 Beviskrav .....	354
24.14.11	Til § 14-11 Utsatt iverksetting av vedtak om sanksjon.....	354
24.14.12	Til § 14-12 Domstolenes prøvingsrett.....	355
24.14.13	Til § 14-13 Straff for tredjeparts opplysningssvikt mv.....	355
24.14.14	Til § 14-14 Straff for unnlatt medvirkning til kontroll mv. ....	355
24.15	Kapittel 15 Søksmål.....	356
24.15.1	Til § 15-1 Søksmål fra skattepliktige mv. ....	356
24.15.2	Til § 15-2 Søksmål fra departementet eller en kommune .....	356
24.15.3	Til § 15-3 Partsstilling .....	356
24.15.4	Til § 15-4 Søksmålsfrist.....	356
24.15.5	Til § 15-5 Adgang til å stille vilkår for å reise søksmål .....	357
24.15.6	Til § 15-6 Fastsetting etter avsagt dom mv.....	357
24.15.7	Til § 15-7 Avgjørelse i fordelingstvist .....	357
25	Lovforslaget .....	358
26	Vedlegg .....	439



## 1 INNLEDNING

Departementet fremmer forslag om ny lov om skatteforvaltning. Forslaget innebærer at forvaltningsreglene for skatt og avgift samles i én uttømmende skatteforvaltningslov. Hovedformålet med forslaget er å øke tilgjengeligheten for brukerne gjennom et helhetlig, systematisk og oversiktlig regelverk. Dette vil styrke skattyternes rettssikkerhet.

Skatteforvaltningsreglene er i dag fragmentariske og lite oversiktlige. Forvaltningsreglene omfatter blant annet regler om organisering, saksbehandling, habilitet, taushetsplikt, vedtaksprosedyrer, klage og endring, opplysnings- og oppgaveplikter, kontrollhjemler, administrative sanksjoner, saksanlegg mv. Slike regler er gitt i mange ulike skatte- og avgiftslover, i ligningsloven og i forvaltningsloven. Det er også fastsatt et betydelig antall forskrifter i medhold av disse lovene. Det er etter departementets syn et sterkt behov for å gjøre dette regelverket mer oversiktlig og brukervennlig.

Hovedformålet med samlingen av skatteforvaltningsreglene i en uttømmende skatteforvaltningslov er å harmonisere og samordne regelverket. Ved utarbeidelse av felles regelverk er det lagt vekt på at løsningene som velges styrker skattyternes rettssikkerhet. Det legges i begrenset grad opp til innholdsmessige endringer, utover det som er nødvendig for å harmonisere og samordne.

Departementet fremmer likevel forslag til enkelte materielle endringer i skatteforvaltningsregelverket. De viktigste endringsforslagene er endringer i fastsettingsmodellen for formues- og inntektsskatt mv., klageadgang på bindende forhåndsuttalelser, nye frister for endring av fastsetting og nye regler om administrative reaksjoner (tilleggsskatt mv.).

Skatteforvaltningsloven vil erstatte ligningsloven. I tillegg vil den nye loven erstatte en rekke skatteforvaltningsregler i annet regelverk, blant annet merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, svalbardskatteloven og artistskatteloven. Den vil også i hovedsak erstatte forvaltningsloven der den gjelder på skatteområdet. Som et neste ledd i revisjonen, tar departementet sikte på å samle alle forskrifter om skatteforvaltning i en samleforskrift til den foreslåtte loven.

Det er igangsatt et arbeid med sikte på å overføre ansvaret for merverdiavgift ved innførsel, særavgifter og motorkjøretøy- og båtavgifter fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten. Høringsnotatet her bygger på gjeldende myndighetsfordeling.

## 2 SAMMENDRAG

*Kapittel 1 Innledende bestemmelser* inneholder bestemmelser om lovens virkeområde, enkelte definisjoner og forholdet til forvaltningsloven. Departementet foreslår at loven skal gjelde for skatt på formue og inntekt og tonnasje- og naturressursskatt og

grunnrenteskatt etter skatteloven, trygdeavgift, svalbardskatt, artistskatt, petroleumsskatt, innenlands merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, innenlands særavgifter, motorkjøretøyavgifter og merverdiavgiftskompensasjon. Skatt foreslås definert som all skatt og avgift som omfattes av loven, mens skattepliktige omfatter alle som er pliktige til å svare slik skatt eller avgift. Departementet foreslår at skattemyndigheter skal omfatte myndighetene for skatt som omfattes av loven.

Det foreslås at skatteforvaltningsloven skal være en uttømmende lov for skatteforvaltningen. Forvaltningsloven skal derfor ikke gjelde. Forvaltningsloven § 15 a om elektronisk kommunikasjon og kapittel VII om forskrifter får likevel anvendelse.

*Kapittel 2 Skattemyndigheter* regulerer hvem som er skattemyndigheter. Det foreslås å videreføre de eksisterende myndighetene for de enkelte skatteartene. Departementet foreslår imidlertid å regulere hvilke organer som er skattemyndighet i første instans. Skattekontoret, Oljeskattenemnda og tollregionen skal være skattemyndighet i første instans. Kapittel 2 har også enkelte særregler om nemndene på skatte- og avgiftsområdet.

Ligningsloven inneholder i dag en detaljert regulering av hvilke organer som har myndighet etter loven, mens de øvrige lovene på skatte- og avgiftsområdet har mindre detaljerte regler om myndigheter. I prinsippet er det bare nødvendig med lovregulering av nemndene på skatte- og avgiftsområdet, da den øvrige organiseringen av skatteforvaltningen kan bestemmes i kraft av regjeringens alminnelige kompetanse til å organisere statsforvaltningen. Informasjonshensyn tilsier at det av hensyn til de skattepliktige gis en oversikt over hvilke forvaltningsorganer som har ansvaret for de enkelte skatteartene. Departementet foreslår derfor at dette skal framgå av loven.

*Kapittel 3 Taushetsplikt* er et felles kapittel om skattemyndighetenes taushetsplikt. Skattepliktige og tredjeparter har en omfattende opplysningsplikt overfor skattemyndighetene, og det er svært viktig at de som gir opplysninger til skattemyndighetene har tillit til at opplysningene behandles på en forsvarlig måte og ikke gjøres kjent for uvedkommende. De foreslåtte reglene i skatteforvaltningsloven kapittel 3 bygger på gjeldende regler i ligningsloven, merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, og har også elementer fra forvaltningsloven. Taushetspliktsreglene skal gjelde for enhver som har eller har hatt verv, stilling eller oppdrag knyttet til skattemyndighetene.

*Kapittel 4 Habilitet* inneholder felles bestemmelser om habilitet for de områdene som omfattes av skatteforvaltningsloven. Bestemmelsene bygger på habilitetsreglene i ligningsloven og forvaltningsloven. På de punktene hvor ligningsloven har særregler som er tilpasset skatteområdet, er disse løsningene i stor grad valgt.

*Kapittel 5 Alminnelige saksbehandlingsregler* gir regler om saksbehandlingen i skattesaker. Saksbehandlingsreglene i kapitlet kan deles inn i to grupper. Noen av bestemmelsene vil gjelde for behandlingen av alle saker etter skatteforvaltningsloven.

Dette gjelder blant annet regler om veiledningsplikt og innsyn i saksdokumenter. Andre saksbehandlingsbestemmelser vil gjelde behandlingen etter loven av de sakene som gjelder «enkeltvedtak». I denne kategorien finnes blant annet regler om forhåndsvarsling og begrunnelse. Virkeområdet for saksbehandlingsreglene vil framgå av den enkelte bestemmelsen. Departementets forslag til alminnelige saksbehandlingsregler i skatteforvaltningsloven bygger på gjeldende saksbehandlingsregler i forvaltningsloven og ligningsloven.

*Kapittel 6 Bindende forhåndsuttalelser* inneholder regler om når skattemyndighetene kan gi bindende forhåndsuttalelser. Ordningen går i korte trekk ut på at skattepliktige kan be om myndighetenes vurdering av de skattemessige konsekvensene av planlagte framtidige transaksjoner. Dersom den skattepliktige velger å gjennomføre den skisserte transaksjonen vil myndighetene være bundet til å foreta beskatningen i samsvar med uttalelsen. I dag er det regler om dette i ligningsloven, petroleumsskatteloven og merverdiavgiftsloven. Departementet foreslår en utvidelse av ordningen, slik at myndighetene kan gi bindende forhåndsuttalelser om disposisjoner på alle områder som vil bli omfattet av skatteforvaltningsloven.

Departementet foreslår videre en endring i ordningen ved at det, med unntak for petroleumsskatteområdet, åpnes for at bindende forhåndsuttalelser kan påklages. Det foreslås at klagen skal følge samme regler som vedtak om skattefastsetting. Skatteklagenemnda skal da være klageinstans i den utstrekning den behandler vedtak om skattefastsetting. Dette gjelder blant annet formues- og inntektsskatt og merverdiavgift. Ellers skal klagen behandles av overordnet organ til det organet som har gitt den bindende forhåndsuttalelsen.

*Kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjeparter* gir regler om at tredjeparter plikter å gi opplysninger til skattemyndighetene uten at myndighetene har bedt om å få opplysningene. Opplysningene skal med andre ord gis av eget tiltak. Regler om dette finnes i dag i hovedsak på ligningsområdet, og pålegger for eksempel arbeidsgivere og banker å innberette en rekke opplysninger til ligningsmyndighetene om skattytere som de har forbindelse med. Slike tredjepartsopplysninger er en nødvendig forutsetning for forhåndsutfylling av selvangivelsen for personlige skattytere. Departementet foreslår ingen endringer i omfanget av tredjepartenes opplysningsplikt.

*Kapittel 8 Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv.* inneholder regler om hvilke opplysninger de skattepliktige skal gi skattemyndighetene av eget tiltak. Kapitlet gir også regler om opplysningsplikt for trekkpliktige arbeidsgivere, selskaper mv. Kjernen i opplysningsplikten er at de skattepliktige skal gi riktige og fullstendige opplysninger slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt. De skattepliktige skal opptre aktsomt og lojalt og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil. Bestemmelsene bygger på praksis som har utviklet seg i tilknytning til opplysningsplikten etter ligningsloven. Rettspraksis mv. etter de i dag gjeldende bestemmelsene vil derfor fortsatt ha betydning.

En full harmonisering i form av utelukkende felles og likelydende bestemmelser er vanskelig å oppnå på dette området. Mens kjernen i opplysningsplikten er den samme for skatteartene, kreves det etter departementets vurdering fortsatt en del særregler, først og fremst fordi de ulike skatteartene fordrer avgivelse av ulike opplysninger. Departementet foreslår en tredelt regulering av opplysningsplikt om egne forhold. Det foreslås en felles hovedregel om innholdet i den alminnelige opplysningsplikten, samtidig som nærmere regler om innholdet i opplysningsplikten og på hvilken måte plikten skal oppfylles på, reguleres i egne bestemmelser for de ulike skatteartene. Videre foreslår departementet at de mer tekniske og detaljerte reglene, som for eksempel leveringsfrister, skal reguleres i forskrift og fastsettes i skjema.

*Kapittel 9 Fastsetting* inneholder regler om hvem som fastsetter skattegrunnlaget og hvem som beregner skatten. Kapitlet inneholder blant annet også regler om skattepliktiges endring av egen fastsetting og reglene om offentliggjøring av skattemelding.

Ved fastsettingen bestemmes omfanget av skatteplikten, og det oppstår et betalingskrav. Grovt sett kan man si at fastsettingen består av to deler. Først fastsettes skattegrunnlaget ved anvendelse av skattereglene på faktum, og på dette grunnlaget foretas det deretter en skatteberegning. I norsk skatterett opereres det hovedsakelig med tre ulike metoder for fastsetting; fastsetting ved vedtak, fastsetting ved egenfastsetting og fastsetting ved trekk. Departementet foreslår at de tre fastsettingsprinsippene videreføres i skatteforvaltningsloven og at prinsippene kommer tydeligere fram i lovteksten.

Departementet foreslår også nye regler for fastsetting av formues- og inntektsskatt. Formues- og inntektsskatt fastsettes etter gjeldende rett etter en ligningsprosess som resulterer i et vedtak om hvor mye skatt den skattepliktige skal betale. Ligningen består i at ligningsmyndighetene fastsetter den skattepliktiges inntekt og formue og beregner skatten på dette grunnlaget. Ligningsprosessen er betydelig endret siden vedtakelsen av ligningsloven i 1980, og etter departementets oppfatning er det behov for oppdatering av regelverket om fastsetting av formues- og inntektsskatt.

Ligningsloven bygger i utgangspunktet på et system med manuell saksbehandling av hver enkelt ligning. Siden ligningsloven ble vedtatt i 1980 har den offentlige forvaltningen i Norge gjennomgått en betydelig omstilling. Særlig har innføringen av informasjonsteknologi ført til redusert ressursbruk ved informasjonsbehandling gjennom blant annet en overgang til automatiserte operasjoner. På skatteområdet har denne utviklingen ført til at myndighetenes deltakelse i hver enkelt ligningsfastsetting er begrenset sammenlignet med tidligere, og den avviker fra de opprinnelige forutsetningene i ligningsloven. Ordninger som forhåndsutfylt selvangivelse og leveringsfritak for lønnstakere og pensjonister som ikke har endringer i selvangivelsen, har også medført store endringer i hvordan Skatteetaten arbeider. Bare et mindretall av selvangivelsene er gjenstand for saksbehandling i tradisjonell forstand før utlegg av ligningen. I praksis skjer dette bare dersom selvangivelsen slår ut på fastsatte kontroller, eller hvor pliktig selvangivelse ikke er levert. Utviklingen har gått i retning

av at Skatteetaten har beveget seg fra hovedsakelig å drive med fastsetting til å drive med håndtering av grunnlagsdata og kontroll.

Departementet foreslår derfor nye regler som utformes mer i tråd med hvordan ligningen i praksis foregår i dag. I korte trekk går forslaget ut på at levering av selvangivelse – eller aksept av en forhåndsutfylt selvangivelse uten endringer – anses som fastsetting av grunnlaget for skatten, og at myndighetene skal foreta skatteberegningen direkte på dette grunnlag, med mindre myndighetene fatter vedtak om å endre skattegrunnlaget.

Endringen fra gjeldende ordning er først og fremst at skattemyndighetene ikke skal fatte noe særskilt vedtak om skattegrunnlaget dersom skattyters opplysninger legges til grunn. Med skattegrunnlag menes her hva som skal regnes som skattepliktig formue og inntekt.

Skatteberegningen for formues- og inntektsskatt er mye mer kompleks enn beregningen av for eksempel merverdiavgift. Dette skyldes blant annet anvendelsen av reglene som gir lønnsbeskatningen et progressivt element. Det foreslås derfor at myndighetene fortsatt skal beregne skatten. Etter fastsetting av skattegrunnlag og etterfølgende beregning skal det som tidligere foretas et skatteoppgjør. Det foreslås ingen nevneverdige endringer i skattyters opplysningsplikt. Overgang til egenfastsetting av skattegrunnlaget medfører derfor ikke strengere opplysningsplikt for skattyterne. Ordningene med forhåndsutfylt selvangivelse og leveringsfritak for lønnstakere og pensjonister som ikke har endringer i selvangivelsen, videreføres på samme måte som i dag.

Departementet foreslår at kildeskatt på utbytte fastsettes ved at det utdelende selskapet foretar skattetrekk til dekning av skatten. Trekkplikten innebærer at selskapet skal holde tilbake skatten ved utbetalingen av utbyttet, og deretter innberette og innbetale beløpet til skattemyndighetene. Selskapet skal også etter gjeldende regler holde tilbake skatt ved utbetalingen av utbyttet, men fastsettingen forenkles ved at det ikke lenger skal fattes noe vedtak om kildeskatt.

Departementet foreslår videre å lovfeste at selskapet kan foreta trekk med lavere skattesats enn det som følger av skattevedtaket. Selskapet som deler ut utbytte, skal kunne holdes ansvarlig for manglende skattetrekk bare dersom det kan bebreides for ikke å ha gjennomført riktig trekk. Dette medfører en lempning av ansvaret for selskapene, som i dag er objektivt ansvarlige for skatten. Det foreslås i stedet at forvalteren kan holdes ansvarlig for manglende innbetalt skatt dersom vedkommende har opptrådt på en slik måte at selskapet har trukket uriktig beløp. Dersom forvalteren ikke betaler skatten vedkommende blir ansvarlig for, kan tillatelsen til å trekke kildeskatt med lavere sats trekkes tilbake. Dette innebærer en skjerping av forvalternes ansvar. Den utenlandske aksjonæren skal som i dag ha rett til å kreve refusjon av for mye fastsatt skatt, men ordningen får en tydeligere lovmessig forankring.

*Kapittel 10 Kontroll* inneholder reglene om når skattepliktige og tredjeparter skal gi opplysninger etter krav fra skattemyndighetene. Kontroll innebærer at skattepliktige og tredjeparter skal gi opplysninger eller medvirke til kontroll på annen måte etter en anmodning fra skattemyndighetene, i motsetning til plikt til å gi opplysninger automatisk etter lovens kapittel 7 og 8 om opplysningsplikt om egne og andres forhold.

Ligningsloven kapittel 6 og merverdiavgiftsloven kapittel 16 ble endret ved lov 26. april 2013 nr. 16, og har nå tilnærmet likelydende bestemmelser om kontroll av skattepliktige og tredjeparter. Endringene innebar at reglene i de to lovene ble samordnet og gjort mer generelle. De nye reglene trådte i kraft 1. juli 2013. Ligningsloven kapittel 6 og merverdiavgiftsloven kapittel 16 har blant annet bestemmelser om kontrollopplysninger fra skattepliktige selv, tredjeparter, offentlige myndigheter og tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste, og om kontroll hos opplysningspliktige.

Etter departementets syn er de hensyn som gjør seg gjeldende på kontrollområdet i stor grad like for de skatteartene som foreslås omfattet av skatteforvaltningsloven. Forslaget til regler om kontroll i skatteforvaltningsloven kapittel 10 bygger derfor på reglene i ligningsloven kapittel 6 og merverdiavgiftsloven kapittel 16. I tillegg foreslås det enkelte særregler for kontroll av motorkjøretøyavgifter og særavgifter. For områdene arbeidsgiveravgift, særavgifter og motorkjøretøyavgifter vil departementets forslag innebære en omlegging av systemet for kontroll. Etter departementets syn vil det nye systemet være mer oversiktlig og tilgjengelig, og fjerne ubegrunnede forskjeller i regelverket.

*Kapittel 11 Pålegg om bokføring og revisjon* viderefører gjeldende regler om pålegg om bokføring og revisjon i ligningsloven, merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven. Reglene utvides noe ved at de får anvendelse på alle skatteartene som er omfattet av loven. Departementet foreslår også en felles bestemmelse om klage over pålegg om bokføring og pålegg om revisjon.

*Kapittel 12 Endring uten klage* regulerer skattemyndighetenes adgang til å endre skattefastsettinger. Etter departementets vurdering er det et sterkt behov for å forenkle og samordne dagens regler om frister for endring av skattefastsettinger. De gjeldende reglene er lite oversiktlige og løsningene som er valgt i de enkelte lovene har store innbyrdes forskjeller. Det er for eksempel detaljerte fristregler i ligningsloven, mens det ikke gjelder noen frist for endring av særavgiftsfastsettinger utover det som følger av alminnelige passivitetsregler. Både merverdiavgiftsloven og ligningsloven opererer med to-, tre- og tiårsfrister, men vilkårene for når den enkelte frist kommer til anvendelse er ikke de samme. I en del tilfeller kan det også være tvil om hvilken frist som gjelder.

Departementet foreslår å forenkle reglene ved at skattemyndighetene som hovedregel skal kunne endre skattefastsettingen når den er uriktig. Endringsfristen skal som hovedregel være fem år etter utløpet av beskatningsperioden. Denne fristen skal gjelde

for alle skatter og avgifter som omfattes av loven. Fristen er i samsvar med den nye fristen for oppbevaring av regnskap. Fristen er generell i den forstand at den skal gjelde både ved endringer til fordel og til ulempe for den skattepliktige. Innen fristen skal skattemyndighetene også kunne endre vedtak i endringssak. Hvis skattemyndighetene skal endre et vedtak i endringssak til ulempe for den skattepliktige uten at det foreligger nye opplysninger, må det likevel sendes varsel om endringen innen fire måneder etter at det opprinnelige vedtaket ble fattet. Firemånedersfristen setter en grense for hvor lenge skattemyndighetene kan endre sin rettsanvendelse når det ikke foreligger nye faktiske opplysninger i saken.

I dag er den ordinære lengstefristen for å endre i saker hvor det ikke er gitt riktige og fullstendige opplysninger, ti år i saker som omfattes av ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Forslaget innebærer at denne fristen forkortes fra ti til fem år.

Femårsfristen vil også erstatte treårsfristen i ligningsloven. I praksis innebærer dette en utvidet adgang til å få omgjort fastsettingen til fordel for den skattepliktige når det viser seg at myndighetene har anvendt skattelovgivningen feil.

I dag er fristen for å ta opp endringer til ugunst for skattyter to år etter utløpet av inntektsåret dersom skattyter ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. I mange tilfeller er det tidkrevende for skattemyndighetene å vurdere om ligningen er riktig eller ikke, for eksempel dersom saken består av store mengder dokumenter eller reiser vanskelige skatterettslige spørsmål. I andre tilfeller kan myndighetene oppdage at skattefastsettingen er uriktig først etter at toårsfristen er utløpt. Fristen er da til hinder for at myndighetene kan gjennomføre sin kontrollfunksjon på tilfredsstillende måte. Ligningsbehandlingen er betydelig endret siden ligningsloven ble vedtatt. Den gang ble et betydelig antall selvangivelser gjennomgått med sikte på å avdekke feil før ligningen ble lagt ut. Utviklingen har gått i retning av at skattemyndighetene i større grad legger til grunn opplysningene fra de skattepliktige ved den ordinære ligningen. Etter departementets oppfatning tilsier dette at skattemyndighetene bør ha en generell adgang til å endre fastsettingen i en lengre periode enn to år. Forslaget om en generell frist innebærer at ligningslovens toårsfrist vil utvides til en femårsfrist, uavhengig av hvilke opplysninger skattyter har gitt. Hvilke opplysninger den skattepliktige har gitt, vil likevel ha betydning ved vurderingen av om fastsettingen skal endres eller ikke. Skattemyndighetene har i dag, og skal fortsatt ha, en plikt til å vurdere om det er tilstrekkelig grunn til å ta opp en sak til endring. Den skattepliktiges forhold er et av hensynene skattemyndighetene skal legge vekt på ved denne vurderingen.

Etter departementets oppfatning bør skattemyndighetene ha adgang til å endre fastsettinger utover femårsperioden dersom de avdekker graverende skatte- og avgiftsunndragelser. Endringsfristen foreslås derfor å være ti år dersom skattyteren kan ilegges skjerpet tilleggsskatt eller straffes for brudd på straffelovens bestemmelser om skatte- og avgiftssvik. Grunnvilkåret for skjerpet tilleggsskatt eller straff er at skattyteren forsettlig eller grovt uaktsomt har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Departementet foreslår at det ikke skal være noen frist for endring av skjønnsfastsettinger til gunst for de skattepliktige, når det er åpenbart at vanskelige livsforhold hos skattepliktige har ført til uriktig skjønnsfastsetting.

Departementet foreslår ikke endringer i fristene for å framsette krav om merverdiavgiftskompensasjon.

Kapittel 12 regulerer i tillegg skattemyndighetenes adgang til å endre enkeltvedtak som ikke gjelder skattefastsetting. Departementet foreslår at skattemyndighetene skal ha en adgang til å endre slike vedtak i samme utstrekning som det som i dag følger av forvaltningsloven § 35.

*Kapittel 13 Klage* inneholder bestemmelser om klage over enkeltvedtak.

Etter gjeldende rett skal det mye til for at andre enn den skattepliktige selv skal ha klagerett i skattesaker. Hovedregelen skal også i skatteforvaltningsloven være at det bare er «den vedtaket retter seg mot» som skal kunne klage. Spørsmålet om klagerett for andre synes i praksis i første rekke å komme på spissen i tilfeller hvor noen kan pålegges å betale den skattepliktiges skatt. Departementet foreslår at den som er «endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt» også skal kunne klage over vedtak om skattefastsetting.

Klagefristen foreslås som hovedregel å være seks uker. Bestemmelsene om hvilke krav som stilles til klagen, saksforberedelse og klageinstansens myndighet mv. er utformet etter mønster fra forvaltningsloven §§ 29 f. og tilsvarende regler i ligningsloven.

Klagen skal etter lovens hovedregel avgjøres av det forvaltningsorgan som er nærmest overordnet det organet som har fattet det påklagede vedtaket. På skatte- og merverdiavgiftsområdet er det lang tradisjon for at klager over vedtak om endring av ligning og avgiftsfastsetting skal avgjøres av uavhengige nemnder. Departementet går inn for å videreføre nemndsordningen i skatteforvaltningsloven. Kapittel 13 inneholder derfor viktige særbestemmelser om hvilket organ som er klageinstans, saksforberedelse mv. som kommer til anvendelse i saker der klagen skal avgjøres av en nemnd.

I Prop. 1 LS (2014-2015) foreslår departementet å opprette en landsdekkende nemnd (Skatteklagenemnda). Klagenemnda skal erstatte dagens fem regionale skatteklagenemnder, skatteklagenemndene ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker, og Klagenemnda for merverdiavgift. Forslaget om endring av nemndsordningen er innarbeidet i høringsnotatet her.

*Kapittel 14 Administrative reaksjoner* inneholder regler om tvangsmulkt som skal framtvinge pliktige opplysninger, tilleggsskatt som reaksjon på opplysningssvikt og overtredelsesgebyr som skal benyttes overfor tredjeparter som ikke oppfyller sine



opplysningsplikter og når skattepliktig eller tredjepart ikke medvirker til kontrollundersøkelser.

Bestemmelsene om administrative reaksjoner og sanksjoner i lovene på skatte- og avgiftsområdet er i dag til dels ulikt utformet. Skattemyndighetene må derfor foreta ulike vurderinger for ofte tilnærmet like overtredelser, noe som kan være uheldig for de skattepliktige ved at lignende overtredelser kan bli behandlet ulikt. Dette er også ressurskrevende, og kompliserer skattemyndighetenes håndheving av regelverket.

Forslaget innebærer en utvidet adgang til å bruke *tvangsmulkt* for å motivere til oppfyllelse av plikter overfor skattepliktige selv, sammenlignet med i dag. Den skattepliktige vil i varsel om tvangsmulkt få en ny frist for oppfyllelse av opplysningsplikten, slik at tvangsmulkt kan unngås ved overholdelse av den nye fristen. Dette vil være en fordel for den skattepliktige. Videre videreføres adgangen til å ilegge tredjeparter tvangsmulkt, og adgangen til å ilegge tvangsmulkt ved bokføringspålegg. Tvangsmulkten skal som hovedregel utgjøre et halvt eller ett rettsgebyr per dag.

Ved ulike typer opplysningssvikt fra den skattepliktige som har eller kunne ha ledet til skattemessige fordeler, foreslås det at det skal ilegges tilleggsskatt etter mønster av dagens tilleggsskattebestemmelser i ligningsloven. Sanksjonen betegnes som *tillleggsskatt*. Departementet foreslår at tilleggsskatt skal kunne ilegges uten krav om skyld, slik som dagens tilleggsskatt for formues- og inntektsskatt, men at skattepliktig slipper tilleggsskatt når det foreligger unnskyldelige forhold. En slik ordning legger til rette for større grad av likebehandling av skattepliktige. Et krav til subjektiv skyld i form av uaktsomhet hos den skattepliktige er mer skjønnspreget og kan lettere føre til forskjellsbehandling. Videre har det vist seg at kravet om skyld, som i dag gjelder for blant annet merverdiavgift og særavgifter, i praksis har vært anvendt strengt. Departementet foreslår derfor en objektiv modell med unnskyldningsgrunner. Etter departementets oppfatning vil den foreslåtte ordningen være enklere å praktisere enn en ordning med krav om subjektiv skyld.

I et system hvor tilleggsskatt i utgangspunktet ilegges på objektivt grunnlag er utformingen av unnskyldningsgrunnene avgjørende for at regelverket skal framstå som rettferdig, rimelig og forutsigbart. Departementet mener at unnskyldningsgrunnene bør anvendes i større utstrekning enn i dag. Unntaksregelen i ligningsloven om unnskyldelige forhold er i dag formulert slik at tilleggsskatt ikke skal ilegges når forholdet anses «unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak». Departementet antar at eksemplifiseringen av hva slags forhold som skal være å anse som unnskyldelige, har begrenset anvendelsen av unntaksbestemmelsen. For å understreke at bestemmelsen skal anvendes i større utstrekning enn tidligere, foreslår departementet at det skal gis unntak fra tilleggsskatt når et forhold er å anse som «unnskyldelig» uavhengig av hva som gjør forholdet unnskyldelig.

Det foreslås at ordinær tilleggsskatt skal ilegges med 20 prosent av den skattemessige fordelen. For saker som går etter ligningsloven i dag, innebærer dette en reduksjon på

10 prosentpoeng for ordinær tilleggsatt, mens det på avgiftsområdet i hovedsak vil bli en videreføring av gjeldende sats. Videre foreslår departementet at det ved grov uaktsom eller forsettlig opplysningssvikt skal kunne ilegges skjerpet tilleggsatt i tillegg til den ordinære tilleggsatten. Skjerpet tilleggsatt skal ilegges med 20 eller 40 prosent av den skattemessige fordel. Skjerpet tilleggsatt skal bare kunne ilegges der det er ilagt ordinær tilleggsatt, slik at samlet sanksjon vil bli 40 eller 60 prosent tilleggsatt. Ved ileggelse av skjerpet tilleggsatt legger departementet til grunn at 20-prosentsatsen som hovedregel skal benyttes, slik at samlet sanksjon blir 40 prosent. 40-prosentsatsen (60 prosent samlet reaksjon) skal være forbeholdt de mest alvorlige sakene.

Departementet foreslår at det skal kunne benyttes *overtredelsesgebyr* overfor tredjeparter som ikke oppfyller sine opplysningsplikter etter skatteforvaltningsloven kapittel 7 og når skattepliktig eller tredjepart ikke medvirker til kontrollundersøkelser. Overtredelsesgebyret skal som utgangspunkt utgjøre ti rettsgebyr. Når en tredjepart ikke oppfyller sin opplysningsplikt, vil det imidlertid først bli reagert med varsel om tvangsmulkt. Slik tvangsmulkt vil den opplysningspliktige kunne unngå ved at de pliktige opplysningene gis innen en ny fastsatt frist. Videre vil det ikke være aktuelt å ilegge overtredelsesgebyr for mindre, bagatellmessige overtredelser.

Departementet foreslår særskilte saksbehandlingsregler som styrker skattepliktige og tredjeparters rettssikkerhet og ivaretar hensynet til Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK), ved ileggelse av slike sanksjoner. Departementet foreslår blant annet å lovfeste de skjerpede kravene til bevis i saker om sanksjon og retten for den som varsles om ileggelse av sanksjon til å bli informert om selvinkrimineringsvernet.

Departementet foreslår også en egen bestemmelse om utsatt iverksetting av vedtak om tilleggsatt (ordinær og skjerpet) og overtredelsesgebyr. Ved klage over vedtak om sanksjon innebærer forslaget at sanksjonen ikke må betales før klagen er endelig avgjort. Når den som har mottatt vedtak om sanksjon velger å ta ut søksmål om gyldigheten av vedtaket, kan det anmodes om utsatt iverksetting, slik at sanksjonen ikke må betales før det foreligger rettskraftig avgjørelse. Når det er gitt utsatt iverksetting av vedtak om sanksjon, og vedtaket opprettholdes etter klage- eller domstolsbehandling, foreslår departementet at det skal beregnes renter fra tre uker etter klagefristens utløp fram til kravet forfaller til betaling. Dette foreslås for å begrense klager som bare er begrunnet i et ønske om utsatt betaling.

Kapitlet inneholder også regler om straff tilpasset vedtakelsen av straffeloven 2005.

*Kapittel 15 Søksmål mv.* inneholder særregler om søksmål i skattesaker. Forslaget omfatter regler om partsstilling, søksmål fra departementet eller en kommune, søksmålsfrist, adgang til å stille vilkår for søksmål, fastsetting etter avsagt dom og avgjørelse i fordelingstvist.

Den største endringen som foreslås lovfestet er at statens partsstilling ved søksmål til prøving av skattemyndighetenes avgjørelser etter skatteforvaltningsloven skal utøves av den skattemyndigheten som har truffet den aktuelle avgjørelsen. Ved søksmål knyttet til avgjørelser som er fattet av nemnd foreslår departementet at statens partsstilling skal utøves av skattekontoret.

### 3 BAKGRUNN

Skatteforvaltningsreglene er i dag i stor grad regulert særskilt for de enkelte skatte- og avgiftsarter. Forvaltningsreglene for formues- og inntektsskatt er uttømmende regulert i ligningsloven. På merverdiavgiftsområdet er det inntatt en rekke forvaltningsregler i merverdiavgiftsloven, men for øvrig gjelder forvaltningsloven. For særavgiftene er det gitt enkelte forvaltningsregler i særavgiftsloven, men sentrale forvaltningsbestemmelser er inntatt i særavgiftsforskriften. I tillegg gjelder forvaltningsloven på særavgiftsområdet. Også for andre skatter og avgifter er reguleringen av forvaltningsreglene oppdelt.

Dette har medført at reglene i liten grad har vært sett i sammenheng på tvers av de ulike deler av lovverket, og det er komplisert å samordne og forenkle regelverket. Ved endringer i reglene for én skatt eller avgift har det vist seg vanskelig å følge opp med tilsvarende endringer for andre skatter og avgifter. Over tid har dette medført en rekke utilsiktede forskjeller. Slike unødvendige og til dels utilsiktede forskjeller bidrar til å gjøre regelverket omfattende, komplisert og uoversiktlig. Det er også eksempler på at lovbestemmelser er forskjellig utformet, selv om de har tilnærmet samme innhold.

Et vesentlig hensyn bak forslaget til en ny lov om skatteforvaltning er derfor å gjennomføre en omfattende regelverksforenkling. Det er liten grunn til å ha ulike typer regler om for eksempel saksbehandling, kontroll, endring og sanksjoner for de ulike skatte- og avgiftsområdene. Samordningen innebærer at regler som uten vesentlige faglige grunner har blitt ulike, gjøres like, og at mengden regler begrenses ved at like regler bare vil stå ett sted i regelverket.

Ved valg av systematikk er hensynet til brukerne viktig. Sentrale brukergrupper er skatte- og avgiftspliktige og deres rådgivere (advokater, regnskapsførere, revisorer mv.), skatte- og avgiftsmyndighetene og domstolene.

Spesielt viktig er hensynet til de skatte- og avgiftspliktige. Ved en samordning av forvaltningsreglene for de forskjellige skatte- og avgiftsartene vil det i liten grad være nødvendig å gjøre seg kjent med forskjellige forvaltningsregler fra område til område. En felles forvaltningslov for skatte- og avgiftsområdet vil også legge til rette for en mer helhetlig og pedagogisk framstilling av forvaltningsreglene enn det som er mulig i den enkelte særlov sammenholdt med forvaltningsloven. Et enklere og mer tilgjengelig regelverk vil også styrke skattyternes rettssikkerhet.

Et samordnet og enhetlig regelverk gjør det enklere for de som bistår skatte- og avgiftspliktige å forholde seg til forvaltningsreglene. Det vil dessuten medføre at forvaltnings- og rettsavgjørelser får et bredere virkningsområde. Det vil også redusere behovet for forvaltningens og domstolenes avklaringer av særegenheter i regelverket.

#### **4 UTTØMMENDE SKATTEFORVALTNINGSLOV**

Harmonisering og samordning av skatteforvaltningsregelverket kan tenkes gjennomført på flere måter. En mulighet er å beholde samme struktur som i dag, men samordne reglene i de enkelte lovene. Etter departementets oppfatning vil en slik oppdelt løsning opprettholde mange av ulempene ved dagens struktur. Regelverket vil fortsatt være uoversiktlig og lite brukervennlig. Det er også en risiko for at dette vil gi mindre harmoniserte og samordnede regler over tid.

En annen mulighet er å la forvaltningsloven i større grad få anvendelse på hele skatte- og avgiftsområdet. Forvaltningsloven gjelder som hovedregel for all offentlig saksbehandling og er utformet med tanke på at den skal passe i de fleste forvaltningssaker. På en del områder foreligger det imidlertid særlige hensyn som gir behov for særregler, som supplerer forvaltningsloven eller erstatter denne på visse områder. For eksempel inneholder merverdiavgiftsloven en rekke forvaltningsbestemmelser, blant annet om taushetsplikt, opplysningsplikt, fastsetting av merverdiavgift ved skjønn, klage og endring mv. Forvaltningsloven gjelder bare utfyllende der merverdiavgiftsloven ikke har egne forvaltningsbestemmelser.

For formues- og inntektsskatt mv. er det gitt særskilte saksbehandlingsregler i ligningsloven. Ligningsloven gir en uttømmende regulering av saksbehandlingsreglene i skattesaker. Forvaltningsloven gjelder derfor ikke. Forvaltningsreglene i ligningsloven er utformet spesielt med tanke på skattesaker.

En viktig forskjell mellom forvaltningsloven og skatteforvaltningsregelverket knytter seg til hvem som har hovedansvaret for sakens opplysning. Etter forvaltningsloven har forvaltningen i større grad en veilednings- og utredningsplikt enn det skattemyndighetene har etter gjeldende skatteforvaltningsregelverk. Det følger av forvaltningsloven at forvaltningsorganet skal påse at saken er så godt opplyst som mulig før vedtak treffes. Skatteforvaltningen bygger på et selvdeklareringsprinsipp, der avgjørelsene i første rekke er basert på opplysninger myndighetene har fått på grunnlag av oppgaveplikter. Begrunnelsen for dette er at det er de skatte- og avgiftspliktige som kjenner sine egne forhold best, og at antallet saker på skatte- og avgiftsområdet er så stort at en utredningsplikt på dette området ikke er mulig å gjennomføre i praksis.

Etter forvaltningsloven behandles klager av overordnet forvaltningsorgan, mens det er nemnder som er klageinstans i mange skatte- og avgiftssaker. Det kan også nevnes at det gjelder strengere regler om taushetsplikt på skatte- og avgiftsområdet enn etter forvaltningsloven. Ettersom opplysningspliktene i skatte- og avgiftssaker er omfattende,

er det svært viktig at de opplysningspliktige kan stole på at de kan gi opplysningene uten fare for at de kommer på avveie. Det er også strengere regler om habilitet. Dersom forvaltningsloven skal gis anvendelse for hele skatte- og avgiftsområdet, vil det være nødvendig med svært mange særregler, for eksempel om hvem som har ansvaret for sakens opplysning ved skattefastsettingen, bruk av skjønn, klage og endring, nemnder og sanksjoner. Særreglene kunne samles i en egen lov, men brukerne vil da fortsatt måtte forholde seg til to lover. Etter departementets oppfatning vil også en slik oppdelt løsning opprettholde en del av ulempene ved dagens struktur. Regelverket vil fortsatt være uoversiktlig og vanskelig å finne fram i.

Etter departementets oppfatning vil en uttømmende skatteforvaltningslov i størst grad ivareta hensynet til harmonisering og samordning. En innvending mot å samle skatteforvaltningsregelverket i én lov, er at loven kan bli for omfattende. Det er derfor nødvendig med stor grad av harmonisering og samordning for at gevinsten med en uttømmende lov kan oppnås. Etter departementets oppfatning er det mulig å harmonisere og samordne regelverket i så stor grad at det ikke blir så stort behov for særregler at det går utover oversiktligheten. Departementet foreslår derfor at forvaltningsreglene på skatte- og avgiftsområdet samles i en uttømmende skatteforvaltningslov. En slik lov vil også kunne utformes spesielt med tanke på skattesaker, hvor fastsetting av skatt er hovedtema. Dette innebærer at loven vil være mer oversiktlig og brukervennlig.

Med dagens regelverksstruktur har det i praksis vist seg teknisk vanskelig og ressurskrevende å harmonisere og samordne lovgivningen. Et felles regelverk for skatter og avgifter muliggjør ensartede regler som vil være enklere å oppdatere. Med reglene samlet i én lov kommer det også tydeligere fram når det er behov for særregler for enkelte av skatteartene, og når reglene bør harmoniseres.

En uttømmende skatteforvaltningslov legger også til rette for å samle forskriftsbestemmelsene i en samleforskrift, slik en har for skatteloven, merverdiavgiftsloven og skattebetalingsloven. Dette betyr at mer enn 60 forskrifter kan oppheves og vil gi en oversiktlig regelstruktur og en vesentlig forenkling.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at forvaltningsreglene på skatte- og avgiftsområdet samles i en uttømmende skatteforvaltningslov.

## **5 LOVENS VIRKEOMRÅDE**

I utgangspunktet bør en uttømmende skatteforvaltningslov omfatte forvaltningsreglene for flest mulig skatter og avgifter. Etter dagens organisering av skatte-, toll- og avgiftsforvaltningen er forvaltningen av de ulike skatteartene fordelt på to etater. Skatteetaten forvalter blant annet regelverket om formues- og inntektsskatt, trygdeavgift, innenlands merverdiavgift, petroleumsskatt, arbeidsgiveravgift, artistskatt

og svalbardskatt. Toll- og avgiftsetaten forvalter blant annet regelverket om toll, merverdiavgift ved innførsel, særavgifter og motorkjøretøy- og båtavgifter.

Skatteetaten forvalter også regelverket om merverdiavgiftskompensasjon. Etter departementets vurdering er det ikke grunn til å ha avvikende forvaltningsregler for kompensasjonsordningen, selv om dette er en utbetalingsordning. Departementet foreslår derfor at kompensasjonsordningen for merverdiavgift for kommuner mv. skal omfattes av skatteforvaltningsloven. Departementet ser det da også som hensiktsmessig at skattebetalingsloven skal gjelde tilsvarende for merverdiavgiftskompensasjon. Det foreslås derfor endringer slik at reglene i skattebetalingsloven også skal gjelde for merverdiavgiftskompensasjon.

I høringsnotatet her legges det opp til at skatteforvaltningsloven skal omfatte formues- og inntektsskatt, trygdeavgift, petroleumsskatt, svalbardskatt, artistskatt, innenlands merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, særavgifter (med unntak av avgift som skal betales av uregistrert virksomhet ved innførsel), motorkjøretøy- og båtavgifter og merverdiavgiftskompensasjon.

Dokumentavgiften forvaltes i dag av Statens kartverk og Toll- og avgiftsdirektoratet. Det er igangsatt et arbeid med sikte på å overføre forvaltningen av dokumentavgiften fra Kartverket og Toll- og avgiftsdirektoratet til Skatteetaten. Arbeidet er i en tidlig fase, men målsettingen er at ny skatteforvaltningslov også skal gjelde for dokumentavgiften. Dette innebærer at reglene om for eksempel saksbehandling, taushetsplikt, kontroll, endring og administrative reaksjoner vil få anvendelse også for dokumentavgift. En overføring av dokumentavgiftsforvaltningen til Skatteetaten reiser flere problemstillinger, og det kan tenkes ulike grensesnitt for fordeling av oppgaver mellom Kartverket og Skatteetaten. Det pågår en utredning om fordelingen av oppgaver mellom Kartverket og Skatteetaten. Grensesnittet mellom de to etatene vil derfor først bli klart senere, og den nærmere vurderingen av dokumentavgiften må derfor vente.

Eiendomsskatt fastsettes av kommunene. Det er noen særlige forvaltningsregler i eiendomsskatteloven, men forvaltningsloven gjelder som hovedregel. Kommunene anvender som hovedregel forvaltningsloven også i sitt øvrige arbeid, og er vant til å forholde seg til denne. Etter departementets oppfatning er det av den grunn ikke hensiktsmessig at kommunene skal anvende skatteforvaltningsloven ved utskrivning av eiendomsskatt. Departementet foreslår derfor at eiendomsskatt ikke skal inngå i skatteforvaltningslovens virkeområde.

Toll og avgifter som fastsettes ved innførsel reiser særlige spørsmål. Tolloven omfatter både regler om plikten til å svare toll og regler om vareførsel. Tollovens forvaltningsregler er derfor ikke utformet bare med tanke på fastsetting av toll, men også med tanke på de særlige forhold som oppstår ved kontroll av vareførselen på grensen.

I mange tilfeller omfatter tolloven forvaltningsregler knyttet til både vareførsel og fastsetting av toll, for eksempel reglene om deklareringsplikt. Opplysningene som gis i tolldeklarasjonen danner både grunnlaget for å avgjøre om varen lovlig kan innføres til Norge, og hvor mye toll, innførselsmerverdiavgift og særavgift som skal betales. Vareførselen og fastsetting av toll er med andre ord sammenvevd.

Skatteforvaltningsloven skal gi forvaltningsreglene knyttet til fastsetting av skatter og avgifter. Forvaltningsreglene knyttet til vareførsel faller derfor utenfor lovens virkeområde. Dersom forvaltningsreglene for fastsetting av toll skal omfattes av skatteforvaltningsloven, er det derfor nødvendig å skille klarere mellom bestemmelser som gjelder henholdsvis vareførsel og fastsetting av toll. En slik vurdering vil reise en rekke prinsipielle spørsmål knyttet til tollforvaltningen som må vurderes nærmere. Departementet foreslår derfor at fastsetting av toll foreløpig ikke skal omfattes av skatteforvaltningsloven.

Et særskilt spørsmål som oppstår ved innførsel er forholdet mellom forvaltningsreglene i tolloven og skatteforvaltningsloven, for så vidt gjelder innførselsmerverdiavgift og andre avgifter som oppstår ved innførsel. Det er igangsatt et arbeid med sikte på å overføre ansvaret for merverdiavgift ved innførsel, særavgifter og motorkjøretøyavgifter fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten. Det vises til nærmere omtale i Prop. 1 S (2014-2015) punkt 2.2.

Etter departementets oppfatning bør den nærmere reguleringen av forvaltningsbestemmelsene for innførselsavgiftene avvete konklusjonene i arbeidet med overføring av oppgaver fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten.

Lovens virkeområde er nærmere omtalt i punkt 7.2 nedenfor, se også lovutkastet § 1-1.

## **6 LOVENS UTFORMING**

Målsettingen med å samle skatteforvaltningsregelverket i en uttømmende skatteforvaltningslov er å få et mer brukervennlig regelverk for de skatte- og avgiftspliktige og myndighetene. Det er derfor viktig at loven ikke blir for omfattende. Mange særregler for enkeltområder vil gjøre det vanskeligere å få oversikt. Det er derfor nødvendig med stor grad av harmonisering og samordning for at gevinsten med en uttømmende lov kan oppnås. Når regler fra flere områder skal samles i én lov vil regelverket likevel bli omfattende.

Viktige mål ved utformingen av forslaget til skatteforvaltningslov er at loven skal være oversiktlig og at lovspråket er så enkelt som mulig. Lovtekster bør også i størst mulig grad utformes slik at de er teknologinøytrale. Et eksempel på at loven forsøkes gjort mer teknologinøytral er at plikten til å sende inn dokumenter er erstattet med regler om å gi bestemte opplysninger.

For å oppnå målsettingen om at loven skal være enkel å få oversikt over, er den blant annet utformet kronologisk ved at den følger en tenkt tidsakse som en skattesak gjennomgår. En skattesak oppstår typisk ved at skattyter gir opplysninger, skatten fastsettes og myndighetene kontrollerer fastsettingen. I en del tilfeller er det aktuelt for myndighetene å endre fastsettingen, og skattyter kan klage på endringen. Dersom det er grunnlag for endringen kan det være aktuelt med tilleggsskatt. Generelle bestemmelser om for eksempel saksbehandling, taushetsplikt mv. er samlet først i loven.

Fordelingen av regelverk mellom lov og forskrift er også viktig for at loven ikke skal bli for omfattende og uoversiktlig. Utgangspunktet er at regler som gjelder rettigheter og plikter for borgeren bør plasseres i loven. På den annen side må målsettingen om en robust regelstruktur ses i sammenheng med endringshyppighet og behovet for dynamikk i regelverksutviklingen.

Departementet foreslår for eksempel at bestemmelsene om skattyters opplysningsplikt utformes slik at de grunnleggende kravene framgår av loven, mens detaljene framgår av forskrift og skjema. En for detaljert regulering på dette området vil kunne medføre at det må gjøres endringer i lovens regler om opplysningsplikt hver gang det innføres nye skatte- og avgiftsregler. Et annet eksempel er at regler om leveringsfrister foreslås tatt inn i forskrift og ikke framgår av loven slik tilfellet i stor utstrekning er i dag. Ved utformingen av forskriftshjemler er det lagt til grunn at lovens fullmakter i størst mulig utstrekning bør knyttes til de respektive materielle bestemmelsene og at vide fullmakter unngås. For ytterligere å skape et oversiktlig skatteforvaltningsregelverk, legger departementet opp til at det skal utformes en samleforskrift til loven.

## **7 LOVENS KAPITTEL 1: INNLEDENDE BESTEMMELSER**

### **7.1 Innledning**

I lovens kapittel 1 foreslår departementet bestemmelser om lovens virkeområde, forholdet til forvaltningsloven og elektronisk kommunikasjon, samt definisjoner av viktige begreper i loven.

### **7.2 Lovens virkeområde**

Lovutkastet § 1-1 regulerer lovens virkeområde. Skatteforvaltningsloven skal etter departementets forslag gjelde for fastsetting av de skatte- og avgiftsartene som er oppregnet i § 1-1. At skatteforvaltningsloven bare skal gjelde for «fastsetting av» disse skattene og avgiftene, er tatt inn for å klargjøre at loven gir forvaltningsregler, men ikke øvrige regler av betydning for beskatningen. Materielle regler om skatte- og avgiftsplikt og regler om innkreving følger av annet regelverk. Oppregningen i § 1-1 er også ment å fungere som definisjoner av hva som menes med de ulike betegnelsene på skatte- og avgiftsarter i loven. Når for eksempel «formues- og inntektsskatt» anvendes i loven,



menes de skatter og avgifter som er nevnt i § 1-1 bokstav a. Begrepene anvendes også på denne måten i høringsnotatet her med mindre annet framgår.

Loven foreslås å gjelde for fastsetting av skatt på formue og inntekt og tonnasjeskatt, naturressursskatt og grunnrenteskatt etter skatteloven, samt trygdeavgift etter folketrygdloven kapittel 23. Dette betegnes i loven som «formues- og inntektsskatt», se § 1-1 bokstav a. Forvaltningsreglene for disse skattene finnes i dag i ligningsloven, som i sin helhet foreslås erstattet av skatteforvaltningsloven.

Loven foreslås videre å gjelde for skatt på formue og inntekt etter svalbardskatteloven og skatt på inntekt etter Jan Mayen-skatteloven. Dette betegnes i lovutkastet som «svalbardskatt», se § 1-1 bokstav b. Forvaltningsreglene for svalbardskatt finnes i dag i svalbardskatteloven og ligningsloven.

Skatt på inntekt etter artistskatteloven foreslås omfattet av skatteforvaltningsloven, og betegnes i loven som «artistskatt», se § 1-1 bokstav c. Forvaltningsreglene for artistskatt finnes i dag i artistskatteloven og ligningsloven.

Skatt på formue og inntekt etter petroleumsskatteloven foreslås omfattet av skatteforvaltningsloven, og betegnes i loven som «petroleumsskatt», se § 1-1 bokstav d. Forvaltningsreglene for petroleumsskatt finnes i dag i petroleumsskatteloven og ligningsloven.

Skatteforvaltningsloven foreslås videre å gjelde for fastsetting av innenlands merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven, se § 1-1 bokstav e. Med «innenlands merverdiavgift» menes merverdiavgift med unntak av avgift som påløper ved innførsel av varer etter merverdiavgiftsloven § 3-29. Innenlands merverdiavgift betegnes i skatteforvaltningsloven som «merverdiavgift». Forvaltningsreglene for denne delen av merverdiavgiften finnes i dag i merverdiavgiftsloven og forvaltningsloven, og disse reglene er ment å erstattes av skatteforvaltningsloven.

Loven foreslås å gjelde for arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven kapittel 23, se § 1-1 bokstav f. Forvaltningsreglene for arbeidsgiveravgift finnes i dag i folketrygdloven og ligningsloven.

Departementet foreslår at særavgifter etter særavgiftsloven skal omfattes av skatteforvaltningsloven, med unntak av særavgifter som skal betales av uregistrert avgiftspliktig virksomhet ved innførsel, se § 1-1 bokstav g. Disse avgiftene betegnes i skatteforvaltningsloven som «særavgifter». Forvaltningsreglene for denne delen av særavgiftene finnes i dag i særavgiftsloven med forskrifter og i forvaltningsloven.

Avgifter etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven foreslås omfattet av skatteforvaltningsloven, se § 1-1 bokstav h. Disse avgiftene betegnes i lovutkastet som «motorkjøretøyavgifter». Forvaltningsreglene for motorkjøretøyavgiftene finnes i dag i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven med forskrifter og i forvaltningsloven.

Endelig foreslås det at kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. etter merverdiavgiftskompensasjonsloven skal omfattes av skatteforvaltningsloven, se § 1-1 bokstav i. I loven betegnes dette som «merverdiavgiftskompensasjon». Dette er en utbetalingsordning, men merverdiavgiftskompensasjon foreslås likevel omfattet av loven, se nærmere omtale av dette ovenfor i kapittel 5. Forvaltningsreglene for merverdiavgiftskompensasjon finnes i dag i merverdiavgiftskompensasjonsloven og forvaltningsloven.

## **7.3 Definisjoner**

### **7.3.1 Skatt**

Lovutkastet § 1-2 bokstav a definerer hva som menes når begrepet «skatt» brukes i loven. Begrepet skal omfatte de skatter og avgifter som nevnes i § 1-1 i loven og som loven dermed gjelder for. I tillegg skal begrepet omfatte merverdiavgiftskompensasjon, som også er nevnt i § 1-1. Dette innebærer at merverdiavgiftskompensasjon er inkludert hver gang begrepet «skatt» og avledede begreper som «skattefastsetting» mv. anvendes i loven. Selv om det rent språklig sett kan synes noe unaturlig å anvende skattebegrepet om en utbetalingsordning, er dette etter departementets syn en mer hensiktsmessig løsning enn at merverdiavgiftskompensasjon nevnes særskilt i tillegg til skatt igjennom loven.

Der det er behov for å skille mellom de ulike skatteartene i loven, brukes begrepene fra § 1-1.

### **7.3.2 Skattepliktig**

Begrepet «skattepliktig» er definert i § 1-2 bokstav b. I skatteforvaltningsloven menes med «skattepliktig» en fysisk eller juridisk person som skal svare eller få kompensert «skatt» som definert i § 1-2 bokstav a. Begrepet skal omfatte de som er skatte- og avgiftssubjekter for de ulike skattene og avgiftene som er nevnt i lovens § 1-1. Med en slik definisjon vil også den som er berettiget til merverdiavgiftskompensasjon anses som «skattepliktig» i lovens forstand. Departementet foreslår denne løsningen selv om det språklig kan synes unaturlig at noen er «pliktig» til å få kompensasjon. Bakgrunnen er et ønske om å unngå et stort antall lovbestemmelser hvor kompensasjonsberettigede må nevnes særskilt i tillegg til skattepliktig.

Trekkpliktige som skal foreta fastsetting ved trekk etter lovens § 9-1 tredje ledd i utbetalinger til skattepliktige, omfattes ikke av begrepet «skattepliktig». Det samme gjelder andre som kan gjøres ansvarlige for betaling av den skattepliktiges skatt, for eksempel etter skattebetalingsloven §§ 16-10 til 16-14 og §§ 16-30 til 16-50 og merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd.

### 7.3.3 Skattemyndigheter

Med «skattemyndigheter» menes i skatteforvaltningsloven de myndigheter som er nevnt i lovens kapittel 2, jf. § 1-2 bokstav c. Definisjonen regulerer bare betydningen av dette begrepet i skatteforvaltningsloven. «Skattemyndigheter» brukes ellers i mange sammenhenger og med ulik betydning, og ofte i en videre betydning enn det som menes her. Når begrepet «skattemyndighetene» anvendes ellers i skatteforvaltningsloven, framgår det av lovens kapittel 2 hvem som er myndigheter for den enkelte skatteart. Skattemyndighetene er nærmere omtalt nedenfor i kapittel 8.

### 7.3.4 Enkeltvedtak

#### 7.3.4.1 Gjeldende rett

Forvaltningsloven knytter en rekke rettsvirkninger til begrepet «enkeltvedtak». Begrepet avgrenser rekkevidden av flere av forvaltningslovens øvrige bestemmelser, ved at bestemmelsene i lovens kapittel IV til VI om blant annet utredningsplikt, partsinnsyn, begrunnelse, klageadgang og dekning av sakskostnader bare får anvendelse i saker som gjelder enkeltvedtak, jf. § 3 første ledd.

Forvaltningsloven § 2 første ledd bokstav b, jf. bokstav a, definerer hva som skal regnes som enkeltvedtak etter loven. Et «vedtak» etter forvaltningsloven er en avgjørelse som treffes under utøving av offentlig myndighet og som generelt eller konkret er bestemmende for rettigheter eller plikter til private personer, det vil si enkeltpersoner eller andre private rettssubjekter, jf. § 2 første ledd bokstav a. Et enkeltvedtak er etter § 2 første ledd bokstav b et vedtak som gjelder rettigheter eller plikter til en eller flere bestemte personer. I tillegg presiserer § 2 tredje ledd at avgjørelser som gjelder avvising av en sak eller bruk av særlige tvangsmidler for å få gjennomført et vedtak, regnes som enkeltvedtak.

Det er i forvaltningsloven også gitt enkelte særskilte saksbehandlingsregler for en type avgjørelser som i utgangspunktet ikke er enkeltvedtak, såkalte prosessledende avgjørelser. Eksempler på dette er reglene i §§ 20 og 21 om innsyn i saksdokumenter, § 14 om pålegg om å gi opplysninger og § 15 om gransking.

Forvaltningsloven gjelder i dag utfyllende for behandlingen av saker etter merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven og merverdiavgiftskompensasjonsloven, og enkeltvedtaksdefinisjonen med tilhørende rettsvirkninger har dermed anvendelse på disse områdene så langt det ikke i særlovene er gitt spesialregler, jf. forvaltningsloven § 1.

På ligningslovens område gjelder ikke forvaltningsloven, med unntak for kapittel VII om forskrifter, jf. ligningsloven § 1-2. Ligningsloven har ikke noen tilsvarende generell definisjon av en type vedtak eller saker som avgrenser rekkevidden av lovens øvrige bestemmelser. Ligningsloven omhandler først og fremst ligningsvedtak, men også i

ligningsloven er det gitt særregler for prosessledende avgjørelser. Dette gjelder for eksempel reglene om innsyn i saksdokumenter i § 3-4, krav til varsel og rapport ved kontroll i § 3-5 og klage over pålegg i § 3-6.

#### *7.3.4.2 Departementets vurderinger og forslag*

Etter departementets forslag til skatteforvaltningslov vil det i hovedsak være to grupper av myndighetsavgjørelser som reguleres i loven. Den ene gruppen er avgjørelser som er bestemmende for rettigheter eller plikter for den avgjørelsene berører. Vedtak om fastsetting av skatt er den viktigste typen avgjørelser i denne gruppen, men gruppen omfatter også blant annet vedtak om registrering eller sletting i registre og vedtak om tvangsmulkt og overtredelsesgebyr. Den andre gruppen avgjørelser etter loven er såkalte prosessledende avgjørelser, som for eksempel kan omfatte avgjørelser om innsyn i saksdokumenter og pålegg om å gi kontrollopplysninger.

Departementet ser det som viktig å sikre at de ulike typer av avgjørelser på skatte- og avgiftsområdet behandles slik at skattyters rettsstilling ivaretas på en god måte. I forvaltningsloven brukes enkeltvedtaksbegrepet til å angi anvendelsesområdet for flere av lovens kapitler. Dette sikrer de skattepliktige ulike rettigheter som blant annet klageadgang. Etter departementets vurdering er det hensiktsmessig at det i skatteforvaltningsloven inntas et vedtaksbegrep som har samme funksjon som enkeltvedtaksbegrepet i forvaltningsloven.

Forvaltningsloven gjelder for alle forvaltningsområder, og en definisjon som enkeltvedtaksdefinisjonen må nødvendigvis være omfattende. På skatteforvaltningslovens område er derimot myndighetsavgjørelsene og de hensyn som gjør seg gjeldende i de enkelte saker, mer ensartet. Loven skal først og fremst gjelde fastsetting av de skatter som omfattes av loven, og lovens bestemmelser knytter seg alle i større eller mindre grad til en tidligere, pågående eller framtidig skattefastsetting. Det er derfor mulig, og etter departementets syn hensiktsmessig, med en definisjon av begrepet «enkelvedtak» som etter sin ordlyd er enklere og bedre tilpasset skatteforvaltningslovens område. I praksis er imidlertid det materielle innholdet i skatteforvaltningslovens definisjon av «enkelvedtak» ment å være det samme som enkeltvedtaksbegrepet i forvaltningsloven dersom man anvendte dette kun i skattesaker.

Departementet foreslår at skatteforvaltningslovens enkeltvedtaksbegrep skal omfatte avgjørelser «som treffes av skattemyndighetene etter denne loven og som er bestemmende for rettigheter eller plikter til en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig», jf. lovutkastet § 1-2 bokstav d.

Vilkåret om at en avgjørelse må være truffet av skattemyndighetene innebærer at det ikke fattes «enkelvedtak» når skatt fastsettes av noen som ikke er offentlige

myndigheter. Dette betyr at det ikke fattes enkeltvedtak når den skattepliktige selv eller trekkpliktige fastsetter skatt etter lovutkastet §§ 9-1 og 9-2.

Det at avgjørelsen må være «bestemmende for rettigheter eller plikter» for å være et enkeltvedtak etter § 1-2 bokstav d, er ment å ha samme betydning som det likelydende begrepet i forvaltningsloven § 2. Dette vilkåret innebærer eksempelvis at prosessledende avgjørelser som hovedregel ikke er enkeltvedtak etter loven.

En avgjørelse må gjelde rettigheter eller plikter til «en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig» for å være et enkeltvedtak. Begrepet angir hvem avgjørelsen må berøre for å omfattes av lovens enkeltvedtaksdefinisjon. I forvaltningsloven er det «en eller flere bestemte personer» som har den samme avgrensingsfunksjonen.

I forvaltningsloven § 2 tredje ledd er det presisert at avgjørelser som gjelder avvising av en sak eller bruk av særlige tvangsmidler for å få gjennomført et vedtak, også skal regnes som enkeltvedtak. Slike avgjørelser er også ment å være enkeltvedtak etter skatteforvaltningsloven.

Blant avgjørelsene som omfattes av enkeltvedtaksdefinisjonen i § 1-2 bokstav d kan det skilles mellom vedtak som gjelder skattefastsetting og andre vedtak.

Med vedtak om skattefastsetting menes i utgangspunktet det samme som vedtak om ligning etter ligningsloven, vedtak om fastsetting av avgiftsoppgjør etter merverdiavgiftsloven og tilsvarende fastsetting av særavgifter etter særavgiftslovgivningen osv. Ligningsloven, merverdiavgiftsloven og det øvrige skatteforvaltningsregelverket har ingen legaldefinisjon av begrepene ligningsvedtak og vedtak om avgiftsoppgjør osv., og etter departementets vurdering er det heller ikke hensiktsmessig å definere hva som menes med vedtak om skattefastsetting etter skatteforvaltningsloven. Vedtak om skattefastsetting har imidlertid det til felles at de regulerer det materielle innholdet i en skatteforpliktelse. Vedtakene påvirker dermed etter sin art omfanget av skatteforpliktelsen.

Vedtak om skattefastsetting kan både gjelde grunnlaget for beregning av skatt, og den påfølgende skatteberegningen. Eksempler på den første gruppen vedtak er vedtak om fastsetting av alminnelig inntekt, personinntekt eller grunnlaget for beregning av særavgifter eller merverdiavgift (beregningsgrunnlaget for utgående avgift og beløpet for inngående avgift). Vedtak om hvilke skatte- og avgiftssatser som skal anvendes på grunnlaget for beregning av skatt, er eksempler på vedtak som gjelder skatteberegningen.

Vedtak om skattefastsetting kan videre gjelde hele fastsettingen som sådan eller bare enkeltposter som inngår som en del av den samlede fastsettingen. Et eksempel på vedtak som gjelder hele fastsettingen, er et vedtak der skattemyndighetene fastsetter samlet merverdiavgiftspliktig beløp for en termin ved skjønn som følge av at den skattepliktige ikke har levert skattemelding for en termin. Vedtak som gjelder

enkeltposter om skattepliktig formue, inntekt eller fradrag, er eksempler på avgjørelser som bare dreier seg om deler av fastsettingen.

Vedtak om skattefastsetting kan påvirke skatteforpliktelsen i positiv eller negativ retning sammenlignet med den fastsettingen som foreligger fra tidligere (være til fordel eller ulempe for den skattepliktige). Vedtak om skattefastsetting kan også fattes uten at det foreligger noen fastsetting fra tidligere. Dette gjelder på motorkjøretøyavgiftsområdet, hvor det er skattemyndighetene som gjennomfører den ordinære fastsettingen etter lovutkastet § 9-1 annet ledd. Vedtak om skattefastsetting kan fattes uten at det foreligger noen tidligere fastsetting også for skattearter hvor det er den skattepliktige som skal fastsette grunnlaget for skatten etter § 9-1 første ledd. Det typiske eksemplet på dette er når skattemyndighetene fastsetter den skattepliktiges inntekt, formue eller omsetning ved skjønn fordi den skattepliktige ikke har levert skattemelding.

I tillegg til fastsetting av alminnelig skatt på det aktuelle skattegrunnlaget, er vedtak om tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt etter §§ 14-3 f. også vedtak om skattefastsetting.

Avgjørelser om tvangsmulkt eller overtredelsesgebyr etter lovutkastet §§ 14-1 og 14-7 vil være «enkeltvedtak» etter skatteforvaltningsloven § 1-2 bokstav d, men er ikke vedtak om skattefastsetting. Slike avgjørelser kan rette seg mot tredjeparter, noe som i seg selv medfører at det ikke dreier seg om vedtak om fastsetting. Også når slike avgjørelser retter seg mot skattepliktige, følger det imidlertid av avgjørelsens art at de ikke er fastsettingsvedtak. Avgjørelser om tvangsmulkt eller overtredelsesgebyr regulerer ikke direkte det materielle innholdet i en skatteforpliktelse, men er administrative reaksjonsformer mot skattepliktige og tredjeparter ved blant annet manglende levering av opplysninger eller unnlattelse av å medvirke til kontroll.

Vedtak om registrering i Merverdiavgiftsregisteret er ikke vedtak om skattefastsetting ettersom det ikke er en del av fastsettingen av merverdiavgift for den enkelte termin. I lovutkastet § 12-2 er det imidlertid en bestemmelse som fastsetter at vedtak om registrering og sletting fra Merverdiavgiftsregisteret skal behandles etter bestemmelsene som gjelder for fastsettingsvedtak når det samtidig er truffet vedtak om endring av fastsettingen etter § 12-1.

Mange av bestemmelsene i skatteforvaltningsloven skal gjelde ved behandlingen av alle saker etter loven, uavhengig av om det fattes avgjørelser som er enkeltvedtak etter § 1-2 bokstav d eller ikke. Eksempler på dette er reglene om habilitet og taushetsplikt. En del av lovens bestemmelser vil imidlertid gjelde kun bestemte grupper av saker, og anvendelsesområdet vil da framgå uttrykkelig av ordlyden. Det følger for eksempel av enkelte saksbehandlingsregler i lovens kapittel 5 og klagereglene i kapittel 13 at de bare gjelder for saker som er enkeltvedtak i lovens forstand. Videre er det slik at enkelte regler bare skal gjelde for utvalgte typer enkeltvedtak. Eksempler på dette er at §§ 12-1 til 12-10 bare gjelder vedtak om skattefastsetting, mens § 12-11 bare regulerer andre enkeltvedtak enn vedtak om skattefastsetting.

Som nevnt skal såkalte prosessledende avgjørelser som utgangspunkt falle utenfor begrepet «enkeltvedtak» i skatteforvaltningsloven. I forvaltningsloven er det gitt egne saksbehandlings- og klageregler for avgjørelser om innsyn i saksdokumenter, pålegg om å gi opplysninger, granskning mv. Ligningsloven har også egne saksbehandlings- og klageregler for avgjørelser om blant annet innsyn i saksdokumenter og pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til kontroll. For å sikre de skattepliktiges rettsstilling foreslår departementet at klageregler og enkelte egne saksbehandlingsregler tas inn i lovens bestemmelser om blant annet innsyn i saksdokumenter, kontroll og pålegg om bokføring og revisjon, se nærmere om dette i punktene 11.6, 16.13, 16.15 og 17.4 nedenfor.

## **7.4 Forholdet til forvaltningsloven**

### **7.4.1 Hovedregel**

Departementet foreslår at skatteforvaltningsloven skal være uttømmende for sitt område. Forvaltningsloven skal ikke gjelde utfyllende med mindre annet er uttrykkelig bestemt, se nærmere om dette ovenfor i kapittel 4. I loven foreslås dette å komme til uttrykk i § 1-3.

Departementet foreslår to unntak fra hovedregelen om at forvaltningsloven ikke skal gjelde for behandlingen av saker etter skatteforvaltningsloven. Unntakene gjelder for forvaltningslovens regler om elektronisk kommunikasjon og forskrifter.

### **7.4.2 Elektronisk kommunikasjon**

#### **7.4.2.1 Gjeldende rett**

##### *Forvaltningsloven*

På forvaltningslovens område er elektronisk kommunikasjon mellom forvaltningen og borgerne regulert i lovens § 15 a og forskrifter gitt i medhold av denne bestemmelsen. Reglene ble endret ved lov 14. juni 2013 nr. 42, og endringene trådte i kraft 7. februar 2014. Formålet med endringene var å styrke forvaltningens adgang til å kommunisere elektronisk gjennom å oppheve det tidligere kravet om at det først måtte innhentes et samtykke fra den enkelte mottaker.

Forvaltningen har nå som hovedregel adgang til å kommunisere elektronisk med borgerne. Det åpnes imidlertid for at privatpersoner kan reservere seg mot elektronisk kommunikasjon og i stedet motta tradisjonell post fra forvaltningen. I tillegg til å regulere kommunikasjon fra forvaltningen til borgerne, fastslår forvaltningsloven § 15 a annet ledd at alle som henvender seg til et forvaltningsorgan kan benytte elektronisk kommunikasjon dersom forvaltningsorganet har lagt til rette for dette, det skjer på den anviste måten og ikke annet følger av lov eller forskrift. Bestemmelsen berører ikke særlovgivning som pålegger enkeltpersoner en plikt til å sende informasjon elektronisk

til et forvaltningsorgan. Nærmere regler om elektronisk kommunikasjon er gitt i forskrift 25. juni 2004 nr. 988 om elektronisk kommunikasjon med og i forvaltningen (eForvaltningsforskriften).

Reglene om elektronisk kommunikasjon som er gitt i og i medhold av forvaltningsloven gjelder for de skatteartene som reguleres av forvaltningsloven i dag.

#### *Ligningsloven*

På ligningslovens område gjelder ikke forvaltningsloven med unntak av lovens kapittel VII, og regler gitt i eller i medhold av forvaltningsloven kommer derfor i utgangspunktet ikke til anvendelse. Ved forskrift 7. mai 2014 nr. 610 om elektronisk kommunikasjon med ligningsmyndighetene (eLigningsforskriften) er det imidlertid gitt tilsvarende regler om kommunikasjon til og fra forvaltningen som i forvaltningsloven § 15 a første og annet ledd, jf. forskriften § 1. Videre er eForvaltningsforskriften som hovedregel gjort gjeldende også for skattearter som omfattes av ligningsloven, jf. forskriften § 2. Også tidligere fulgte Skatteetaten i stor grad bestemmelsene i eForvaltningsforskriften på ligningsområdet.

I eLigningsforskriften er det bestemt at deler av eForvaltningsforskriften ikke skal gjelde på ligningslovens område. Bakgrunnen for dette er at forskjeller mellom ligningsloven og forvaltningsloven medfører at disse reglene ikke passer like godt for saker etter ligningsloven. I tillegg er det gitt visse særregler som anses nødvendige på ligningsområdet.

#### *7.4.2.2 Departementets vurderinger og forslag*

Departementet ser det som hensiktsmessig at reglene om elektronisk kommunikasjon på skatteforvaltningsområdet i størst mulig grad er like de som gjelder etter forvaltningsloven.

Departementet foreslår at forvaltningsloven § 15 a om elektronisk kommunikasjon og forskrifter gitt i medhold av denne bestemmelsen, herunder eForvaltningsforskriften, skal gjelde tilsvarende for behandlingen av saker etter skatteforvaltningsloven med mindre annet er bestemt. Løsningen foreslås tatt inn i § 1-3 bokstav a i skatteforvaltningsloven. Det kan være behov for visse særregler for skatteforvaltningslovens område på samme måte som etter eLigningsforskriften i dag, og dette vil kunne tas inn i forskrift til skatteforvaltningsloven.

Regler om plikt til å levere visse opplysninger til myndighetene elektronisk vil ikke kunne gis i medhold av § 1-3 bokstav a. Departementet foreslår i §§ 7-13 og 8-12 hjemler til å gi forskriftsbestemmelser om hvordan opplysninger skal gis, se nærmere om dette i punktene 13.3 og 14.15.2.



Personopplysningsloven § 8 stiller krav om behandlingsgrunnlag ved bruk av personopplysninger. Ved bruk av sensitive personopplysninger er det også nødvendig med behandlingsgrunnlag etter § 9. Spørsmålet om behandlingsgrunnlag for Skatteetatens elektroniske kommunikasjon har tidligere kommet opp i forbindelse med tilsyn i regi av Datatilsynet. Som følge av dette er behandlingsgrunnlaget presisert i bestemmelser i blant annet ligningsloven, svalbardskatteloven, artistskatteloven, folketrygdloven og merverdiavgiftsloven. Etter departementets vurdering vil skatteforvaltningsloven § 1-3 bokstav a med henvisning til forvaltningsloven § 15 a gi tilstrekkelig behandlingsgrunnlag for skattemyndighetenes elektroniske kommunikasjon. Det foreslås derfor ikke ytterligere bestemmelser om behandlingsgrunnlag for elektronisk kommunikasjon i skatteforvaltningsloven.

### **7.4.3 Forskrifter**

Ligningsloven § 1-2 bestemmer at forvaltningsloven kapittel VII om forskrifter skal gjelde for behandlingen av saker etter loven, selv om forvaltningsloven for øvrig ikke kommer til anvendelse. Etter departementets vurdering er det ikke behov for særregler om forskrifter i skatteforvaltningsloven. Det foreslås derfor at forvaltningslovens regler om forskrifter skal gjelde tilsvarende, se lovutkastet § 1-3 bokstav b.

## **8 LOVENS KAPITTEL 2: SKATTEMYNDIGHETER**

### **8.1 Innledning**

I skatteforvaltningsloven kapittel 2 foreslår departementet bestemmelser om hvem som er skattemyndigheter. Når begrepet «skattemyndigheter» anvendes ellers i loven, vil det framgå av lovens kapittel 2 hvem som er myndigheter for den enkelte skatteart. Bestemmelsene angir hvem som er myndigheter for henholdsvis formues- og inntektsskatt, svalbardskatt, artistskatt, petroleumsskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, særavgifter, motorkjøretøyavgifter og merverdiavgiftskompensasjon. Departementet foreslår å regulere hvilke organer som er skattemyndighet i første instans. Kapittel 2 har også enkelte særregler om nemndene på skatte- og avgiftsområdet.

Ligningsloven inneholder i dag en detaljert regulering av hvilke organer som har myndighet etter loven, mens de øvrige lovene på skatte- og avgiftsområdet har mindre detaljerte regler om myndigheter. I prinsippet er det bare nødvendig med lovregulering av nemndene på skatte- og avgiftsområdet, da den øvrige organiseringen av skatteforvaltningen kan bestemmes i kraft av regjeringens alminnelige kompetanse til å organisere statsforvaltningen. Departementet ser det likevel som hensiktsmessig med en overordnet regulering i skatteforvaltningsloven av hvilke organer som er myndigheter etter loven.

Kapittel 2 regulerer bare hvem som er myndighet for de enkelte skatteartene i denne loven. Andre lover regulerer det samme spørsmålet for sine virkeområder, for eksempel skattebetalingsloven.

Departementet foreslår ingen nye endringer i hvem som skal være myndigheter sammenlignet med gjeldende ordning. Forslagene til regulering av Skatteklagenemnda i høringsnotatet her er i samsvar med departementets forslag i Prop. 1 LS (2014-2015) kapittel 13 om ny klagenemndsordning på skatteområdet.

## **8.2 Myndigheter for formues- og inntektsskatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift**

### **8.2.1 Gjeldende rett**

Myndigheter for formues- og inntektsskatt er i dag skattekontoret, Skattedirektoratet, skatteklagenemndene og Riksskattenemnda, jf. ligningsloven §§ 2-1, 2-2 og 2-3. Det samme gjelder for artistskatt, jf. artistskatteloven § 12 annet ledd jf. ligningsloven kapittel 2 og blant annet artistskatteloven §§ 6 og 8.

Myndigheter for arbeidsgiveravgift er også skattekontoret, Skattedirektoratet, skatteklagenemndene og Riksskattenemnda, jf. folketrygdloven §§ 24-2 og 24-3 jf. ligningsloven kapittel 2.

Myndigheter for merverdiavgift er i dag skattekontoret, Skattedirektoratet og Klagenemnda for merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 12-1 første ledd og § 12-2.

### **8.2.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en felles bestemmelse om myndigheter for formues- og inntektsskatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift i skatteforvaltningsloven § 2-1.

Departementet fremmet i Prop. 1 LS (2014-2015) kapittel 13 forslag om endring av nemndsstrukturen på skatteområdet. Departementet foreslår å opprette en landsdekkende skatteklagenemnd som skal erstatte dagens fem regionale skatteklagenemnder, skatteklagenemndene ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Klagenemnda for merverdiavgift. I tillegg foreslås det å oppheve Riksskattenemnda. Forslaget er nærmere omtalt nedenfor i punkt 8.8. Lovutkastet § 2-1 er oppdatert med forslagene til endringer i nemndsstrukturen.

### **8.3 Myndigheter for petroleumsskatt**

Myndigheter for petroleumsskatt er i dag Oljeskattekontoret, Oljeskattenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt, jf. ligningsloven § 2-4. Disse organene berøres ikke av departementets forslag til endringer i nemndsstrukturen i Prop. 1 LS (2014-2015).

Departementet foreslår regler om myndigheter for petroleumsskatt i skatteforvaltningsloven § 2-2.

### **8.4 Myndigheter for svalbardskatt**

Myndigheter for svalbardskatt er i dag skattekontoret, Skattedirektoratet, en særskilt skatteklagenemnd for Svalbard og Riksskattenemnda, jf. svalbardskatteloven § 4-2 jf. ligningsloven §§ 2-1 til 2-3. Som nevnt foreslår departementet i Prop. 1 LS (2014-2015) å oppheve Riksskattenemnda, mens den særskilte skatteklagenemnda for Svalbard foreslås videreført.

Departementet foreslår regler om myndigheter for svalbardskatt i skatteforvaltningsloven § 2-3.

### **8.5 Myndigheter for merverdiavgiftskompensasjon**

Myndigheter for merverdiavgiftskompensasjon er avgiftsmyndighetene ved skattekontoret og Skattedirektoratet, jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 17 jf. merverdiavgiftsloven § 12-1 første ledd og § 12-2. Departementet foreslår en bestemmelse om myndigheter for merverdiavgiftskompensasjon i § 2-4.

### **8.6 Myndigheter for særavgifter og motorkjøretøyavgifter**

Myndigheter for særavgifter og motorkjøretøyavgifter er i dag tollregionen og Toll- og avgiftsdirektoratet. Departementet foreslår dette lovfestet i skatteforvaltningsloven §§ 2-5 og 2-6.

### **8.7 Skattemyndighet i første instans**

Ligningsloven § 2-1 og merverdiavgiftsloven § 12-1 fastslår hvem som er henholdsvis ligningsmyndighet og avgiftsmyndighet i første instans. Etter skatteforvaltningsloven vil skattemyndighet i første instans være skattekontoret, Oljeskattenemnda og tollregionen. Oljeskattekontoret fremmer saker for Oljeskattenemnda. Departementet ser det som hensiktsmessig at hvilke organer som er skattemyndighet i første instans reguleres i skatteforvaltningsloven. Det foreslås en bestemmelse om dette i § 2-7.

## **8.8 Særskilte regler om nemnder**

### **8.8.1 Oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av deres arbeid**

#### *8.8.1.1 Gjeldende rett*

Ligningsloven § 2-2 nr. 1 fastsetter at det i dag er en skatteklagenemnd for hvert av de fem regionale skattekontorene. I tillegg har departementet i medhold av § 2-2 nr. 2 oppnevnt to særskilte skatteklagenemnder for skattepliktige som hører inn under Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Skatteklagenemndenes hovedoppgave er å behandle klager over skattekontorets vedtak i endringssaker, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 1 bokstav b. I forskrift 7. november 2007 nr. 1229 er det gitt utfyllende regler om oppnevning, sammensetning og organisering av skatteklagenemndene.

Det følger av ligningsloven § 2-3 at Riksskattenemnda er en landsdekkende ligningsmyndighet som består av en leder og fire andre medlemmer som oppnevnes av departementet. Riksskattenemnda har som oppgave å behandle vedtak fra skatteklagenemnda som den blir forelagt av Skattedirektoratet, jf. § 9-5 nr. 5.

Ligningsloven § 2-4 fastsetter at Oljeskattenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt er særskilte ligningsmyndigheter for skattepliktige som driver utvinning og rørledningstransport av petroleum. Oljeskattenemnda er ligningsmyndighet i første instans, mens Klagenemnda behandler klager over vedtak på ligningen. I petroleumsskatteloven § 6 er det gitt nærmere regler om oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning og organisering av disse nemndene.

Svalbardskatteloven § 4-1 bestemmer at det kan gis forskrift om en særskilt skatteklagenemnd for Svalbard. I medhold av denne bestemmelsen har departementet i forskrift 4. desember 2007 nr. 1354 opprettet Skatteklagenemnda for Svalbard som består av tre medlemmer som oppnevnes av Longyearbyen lokalstyre. Nemnda behandler klager over vedtak for skattepliktige som omfattes av svalbardskatteloven.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 12-2 første ledd at Klagenemnda for merverdiavgift er en av de sentrale avgiftsmyndighetene. Klagenemndas oppgave er å behandle klager over vedtak om fastsetting av merverdiavgift, tilleggsmerverdiavgift mv., jf. merverdiavgiftsloven § 19-1 første ledd. I merverdiavgiftsforskriften § 12-2-1 til 12-2-6 er det gitt nærmere regler om oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning og organisering av nemnda.

#### *8.8.1.2 Departementets vurderinger og forslag*

Departementet fremmet i Prop. 1 LS (2014-2015) forslag om endring av nemndsstrukturen på skatteområdet. Departementet foreslår å opprette en landsdekkende nemnd som skal erstatte dagens fem regionale skatteklagenemnder,

skatteklagenemndene ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Klagenemnda for merverdiavgift. I tillegg foreslås det å oppheve Riksskattenemnda. Nemndsmedlemmene skal oppnevnes av departementet. Forslagene fra proposisjonen er innarbeidet i utkastet til ny skatteforvaltningslov som fremmes i høringsnotatet her. Reglene skal dels framgå av loven selv og dels av forskrift gitt i medhold av loven.

Skattepliktige som driver utvinning og rørledningstransport av petroleum, lignedes av Oljeskattenemnda. Klager på vedtak fra nemnda avgjøres av Klagenemnda for petroleumsskatt. Disse nemndene skal ikke inngå i den nye Skatteklagenemnda. Det samme gjelder Skatteklagenemnda for Svalbard som behandler klager på vedtak etter svalbardskatteloven. Departementet foreslår ingen endringer i reglene som gjelder for disse nemndene.

Departementet går inn for at det i § 2-8 første ledd gis en bestemmelse om at departementet skal oppnevne medlemmer av Skatteklagenemnda, Oljeskattenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt. I annet ledd foreslås det at Longyearbyen lokalstyre oppnevner medlemmene av Skatteklagenemnda for Svalbard.

Lovutkastet § 2-8 tredje ledd gir hjemmel for departementet til å fastsette forskrift om oppnevningen av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av deres saksbehandling. I Prop. 1 LS (2014-2015) kapittel 13 er det gjort rede for departementets forslag til hvordan disse spørsmålene skal reguleres i den nye nemndsstrukturen. Det foreslås blant annet at Skatteklagenemnda organiseres i avdelinger, med flere avdelinger som består av tre medlemmer (alminnelig avdeling) og minst en avdeling som består av fem medlemmer (stor avdeling). Saksbehandlingen i alminnelig avdeling skal være skriftlig, mens stor avdeling avgjør saker i møte. Nemnda skal ha en leder og en nestleder. Det stilles strengere krav til nemndsmedlemmenes utdannings- og yrkesbakgrunn enn det som følger av gjeldende rett. Sakene skal forberedes for nemnda av et landsdekkende sekretariat. Sekretariatet skal være administrativt underordnet Skattedirektoratet, men departementet, Skattedirektoratet og skattekontoret skal ikke kunne instruere sekretariatet i faglige spørsmål. Departementet viser til proposisjonen for en nærmere beskrivelse av detaljene i forslaget.

I svalbardskatteloven og petroleumsskatteloven er det gitt særregler om oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning og organisering av Skatteklagenemnda for Svalbard, Oljeskattenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt. Reglene avviker noe fra det som gjelder for skatteklagenemndene. Departementet tar sikte på å videreføre disse i forskrifter gitt i medhold av § 2-8 tredje ledd.

## **8.8.2 Nemndenes uavhengige stilling**

### **8.8.2.1 Gjeldende rett**

Spørsmålet om et forvaltningsorgans uavhengighet beror på om overordnede myndigheter i forkant kan instruere organet om hvordan de skal behandle saker, og om organets avgjørelser kan omgjøres i etterkant. I ligningsloven og merverdiavgiftsloven er det ikke noen eksplisitt regulering av nemndenes uavhengighet. At nemndene er uavhengige organer framgår imidlertid av blant annet uttalelser i forarbeidene, måten nemndene oppnevnes på og at det kun i begrenset grad er adgang til å omgjøre nemndsvedtak. Så langt departementet er kjent med er det også konsekvent lagt til grunn i praksis at nemndene ikke kan instrueres.

### **8.8.2.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet har i Prop. 1 LS (2014-2015) kapittel 13 foreslått bestemmelser som presiserer at nemndene er uavhengige av departementet og skattemyndighetene. Departementet går inn for at departementet og skattemyndighetene heller ikke skal kunne instruere sekretariatet til Skatteklagenemnda generelt eller i enkeltsaker. Forslagene er videreført i skatteforvaltningsloven § 2-9.

Etter forslaget i proposisjonen har skattekontoret etter ordlyden i ligningsloven § 2-4 a annet ledd en viss adgang til å omgjøre vedtak fra skatteklagenemnda dersom det foreligger nye omstendigheter i saken. Dette henger sammen med at § 9-5 nr. 1 gir skattekontoret en generell adgang til å ta saker opp til endring når det faktiske grunnlaget for vedtaket var uriktig eller ufullstendig. Bestemmelsen brukes imidlertid i praksis i liten grad til å omgjøre nemndsvedtak til ulempe for den skattepliktige, og etter departementets vurdering bør Skatteetaten ikke ha noen slik omgjøringsadgang. Bestemmelsen foreslås derfor ikke videreført i skatteforvaltningsloven. I § 2-9 annet ledd første punktum foreslås det derfor en generell bestemmelse om at vedtak fra nemndene ikke skal kunne endres. I annet punktum er det et unntak fra denne hovedregelen som innebærer at omgjøringsforbudet ikke gjelder når endringen følger av en domstolsavgjørelse eller avtale med fremmed stat om forebygging av dobbeltbeskatning. Det er her tale om endringssaker som skattemyndighetene har plikt til å gjennomføre etter § 12-1 fjerde ledd og som ikke innebærer noe reelt inngrep i nemndenes uavhengige stilling. Departementet viser også til forslag om at Skatteklagenemnda i en viss utstrekning skal kunne endre egne avgjørelser, se lovutkastet § 13-9 og omtale i punkt 19.11 nedenfor.

## **8.8.3 Utelukkingsgrunner**

### **8.8.3.1 Gjeldende rett**

Ligningsloven § 2-5 har regler om at visse personer er utelukket fra å gjøre tjeneste som medlem av en nemnd på grunn av sin stilling eller vandel. Bokstav a fastsetter at

Riksadvokaten, statsadvokater, politiembetsmenn, politiadjutanter og politifullmektiger ikke kan være nemndsmedlemmer. Det samme gjelder i følge bokstav b og c skatteoppkrevdere, ansatte ved deres kontor, samt tjenestemenn i Skattedirektoratet og ved skattekontorene. Bokstav d til e utelukker enhver som er fradømt stemmeretten i offentlige anliggender, personer som i løpet av de ti siste årene er straffet for overtredelse av ligningsloven skatteloven, skattebetalingsloven, straffeloven § 406, regnskapsloven, lovene om merverdiavgift og om avgift på investeringer mv. eller er ilagt skjerpert tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-5 i denne perioden.

#### **8.8.3.2** *Departementets vurderinger og forslag*

Departementet foreslår i skatteforvaltningsloven § 2-10 å videreføre bestemmelsene om utelukkingsgrunner i ligningsloven § 2-5 med unntak for bestemmelsene om fradømmelse av stemmerett og brudd på reglene om investeringsavgift som ikke lenger har praktisk betydning. I bokstav d foreslår departementet oppdateringer av lovteksten, slik at bestemmelsen omfatter overtredelse av skatteforvaltningsloven, ligningsloven, merverdiavgiftsloven, skattebetalingsloven, straffeloven §§ 378, 379 og 406, regnskapsloven og bokføringsloven.

#### **8.8.4 Samtidige verv**

Ligningsloven § 2-7 har en bestemmelse om at ingen kan ha verv som medlem av flere nemnder samtidig. Departementet foreslår å videreføre denne i skatteforvaltningsloven § 2-11.

#### **8.8.5 Stedfortreder og engasjert hjelp**

Ligningsloven § 2-9 har regler om stedfortreder og engasjert hjelp. Det følger av nr. 1 at dersom en tjenestemann har forfall eller er forhindret fra å møte i en nemnd han har rett eller plikt til å møte i, er hans stedfortreder i tjeneste varamedlem for han. I nr. 2 er det fastsatt at ligningsmyndighetene kan engasjere sakkyndig bistand til saksforberedelse på ethvert trinn i saken. Engasjert sakkyndig kan gis adgang til å møte i nemnd og gis fullmakt til å treffe avgjørelser etter lovens kapittel 4 og 6.

Departementet foreslår å videreføre regelen om engasjert hjelp i skatteforvaltningsloven § 2-12. Bestemmelsen om stedfortreder foreslås ikke videreført ettersom loven ikke lenger skal gi møterett eller -plikt til bestemte tjenestepersoner.

### **8.9 Forskrifter**

I skatteregulverket er det enkelte bestemmelser om at andre organer enn de ordinære skattemyndighetene kan utøve myndighet på et bestemt område. For eksempel treffer Garantikassen for fiskere vedtak i nærmere bestemte saker om refusjon av avgift etter særavgiftsforskriften § 4-2-3. I forskrift gitt med hjemmel i folketrygdloven § 24-1 er det

bestemt at Arbeids- og velferdsetaten fastsetter pensjonsgivende inntekt og trygdeavgift for visse grupper av personer, se forskrift 29. april 2013 nr. 422.

Etter departementets vurdering er det hensiktsmessig at skatteforvaltningsloven har en bestemmelse som gir adgang til å legge myndighet etter loven til organer som ikke er nevnt i lovens kapittel 2. Dette vil kunne være praktisk i bestemte, avgrensede sakstyper. Departementet foreslår en slik bestemmelse i lovutkastet § 2-13.

## **9 LOVENS KAPITTEL 3: TAUSHETSPLIKT**

### **9.1 Innledning**

Departementet foreslår et felles kapittel om skattemyndighetenes taushetsplikt i skatteforvaltningsloven. I dag reguleres taushetsplikten på skatteforvaltningsområdet av ligningsloven, merverdiavgiftsloven, forvaltningsloven, særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven. De to sistnevnte lovene henviser til taushetspliktsbestemmelsen i tolloven. Bestemmelsene i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og tolloven er tilnærmet likelydende, og gir uttømmende regler om taushetsplikt for sine områder.

Skattemyndighetene har en bred og varig kontaktflate mot allmennheten. Skattepliktige og tredjeparter har en omfattende opplysningsplikt overfor skattemyndighetene, og det er svært viktig at de som gir opplysninger til skattemyndighetene, har tillit til at opplysningene behandles på en forsvarlig måte og ikke gjøres kjent for uvedkommende. Skattemyndighetenes taushetsplikt bidrar til å sikre skattepliktiges rettssikkerhet og personvern ved å legge begrensninger på utlevering av opplysninger om økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold. Der det er behov for unntak fra taushetsplikten, må regelverket sette klare grenser for hvem opplysninger kan utleveres til.

De foreslåtte reglene i skatteforvaltningsloven kapittel 3 bygger på gjeldende regler i ligningsloven, merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, og har også elementer fra forvaltningsloven. Taushetspliktsreglene skal gjelde for enhver som har eller har hatt verv, stilling eller oppdrag knyttet til skattemyndighetene.

### **9.2 Gjeldende rett**

#### **9.2.1 Skattelovgivningen**

På skatteområdet er taushetsplikten særskilt regulert i ligningsloven § 3-13, merverdiavgiftsloven § 13-2, særavgiftsloven § 7 og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 10. De to sistnevnte bestemmelsene henviser til tolloven § 12-1. Bestemmelsene i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og tolloven er like foruten mindre tilpasninger til



det enkelte skatteområdet, og dette er tilsiktet. Disse taushetspliktsreglene innebærer på flere punkter en strengere taushetsplikt enn etter forvaltningsloven.

Forvaltningslovens bestemmelser om taushetsplikt gjelder ikke utfyllende for taushetsplikten etter merverdiavgiftsloven og tolloven, jf. merverdiavgiftsloven § 13-2 første ledd siste punktum og tolloven § 12-1 femte ledd. At det også i merverdiavgiftsloven og tolloven er gitt egne taushetspliktsregler som avviker fra forvaltningslovens, har sin bakgrunn i at det på skatte- og avgiftsområdet anses å gjøre seg gjeldende særlige hensyn. Av systemhensyn, og for å unngå at det innfortolkes utilsiktede forskjeller i regelverket, er det blitt ansett hensiktsmessig at rammene for hvilke opplysninger som er underlagt taushetsplikt på ligningsområdet, merverdiavgiftsområdet og tollområdet er like, se Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) s. 75-76 og Ot.prp. nr. 58 (2006-2007) s. 93.

Taushetsplikten etter ligningsloven § 3-13, merverdiavgiftsloven § 13-2 og tolloven § 12-1 gjelder for enhver som har eller har hatt verv, stilling eller oppdrag knyttet til lignings-, avgifts- eller tollforvaltningen, og omfatter dermed alle som utfører eller har utført arbeid på vegne av skatte- og avgiftsmyndighetene. Taushetsplikten går ut på å hindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til det vedkommende i sitt arbeid har fått vite om noens formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold. Den som tiltrer verv, stilling eller oppdrag skal avgi skriftlig erklæring om at vedkommende kjenner og vil overholde taushetsplikten. I tolloven § 12-1 første ledd annet punktum er det presisert at taushetsplikten ikke er til hinder for at opplysningene i en sak gjøres kjent for sakens parter eller deres representanter.

I bestemmelsenes annet ledd er det gitt regler om at opplysninger i bestemte tilfeller kan gis til noen som ellers er «uvedkommende» etter første ledd. Opplysninger kan gis til ulike typer av offentlige myndigheter, blant annet myndigheter som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med skatt, toll, avgifter, trygder, tilskudd eller bidrag av offentlige midler, til myndigheter for bruk i forbindelse med håndheving av bestemte typer regelverk og til myndigheter for bruk til statistikkformål. Videre kan opplysninger gis til offentlig myndighet når det er nødvendig for å innhente ytterligere opplysninger, og til offentlig oppnevnt granskningskommisjon.

Opplysninger kan uten hinder av taushetsplikt gis til politi eller påtalemyndighet dersom det gjelder overtredelse på Skatteetatens eller Toll- og avgiftsetatens eget forvaltningsområde. Etter ordlyden i ligningsloven og merverdiavgiftsloven kan opplysninger gis til politi eller påtalemyndighet til bruk i straffesak, mens tolloven, som gjelder for særavgifter og motorkjøretøyavgifter, presiserer at opplysninger kan gis til politi, påtalemyndighet eller skattemyndighet i forbindelse med samarbeid med sikte på å bekjempe, hindre og undersøke overtredelser av tollovgivningen. Dersom opplysningene gjelder straffbare handlinger utenfor Skatteetatens eller Toll- og avgiftsetatens forvaltningsområde, oppstilles det ytterligere vilkår, og opplysningene kan bare gis når det foreligger rimelig grunn til mistanke om en overtredelse som kan medføre høyere straff enn fengsel i seks måneder. Etter ligningsloven kan opplysninger

om brutto- og nettoinntekt, bruttoformue og gjeld gis til bruk under utmåling av straff eller erstatning i straffesaken.

Til Økokrim kan opplysninger gis etter anmodning grunnet i en melding om en mistenkelig transaksjon gitt i medhold av hvitvaskingsloven. Opplysninger kan også gis i forbindelse med utveksling av informasjon som forutsatt i oppgaveregisterloven. Videre kan opplysninger utleveres til andre dersom det følger av lov som fastsetter eller klart forutsetter at taushetsplikten ikke skal være til hinder for at opplysningene gis. Etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven kan opplysninger også gis til namsmyndighetene i saker om utlegg eller arrest, og etter ligningsloven til lensmann, namsfogd, politistasjon med sivile rettspleieoppgaver og tingrett til bruk i visse skiftesaker.

Etter ligningsloven § 3-13 nr. 3, merverdiavgiftsloven § 13-2 tredje ledd og tolloven § 12-1 tredje ledd kan Finansdepartementet samtykke i at opplysninger uten hinder av taushetsplikt gis til forskningsformål i samsvar med forvaltningsloven § 13 d.

I tillegg til de nevnte unntakene kan departementet samtykke til at opplysninger gis som vitneprov eller dokumentframlegging under rettergang, jf. tvisteloven § 22-3 og straffeprosessloven § 118.

Dersom taushetsbelagte opplysninger gis etter ligningsloven eller merverdiavgiftsloven til noen som ikke selv har taushetsplikt etter annen lov, skal taushetsplikten gjelde tilsvarende for den som mottar opplysningene, og den som gir opplysningene skal gjøre vedkommende oppmerksom på dette, jf. ligningsloven § 3-13 nr. 4 og merverdiavgiftsloven § 13-2 fjerde ledd. Tolloven § 12-1 fjerde ledd, som gjelder for særavgifter og motorkjøretøyavgifter, har mer vidtgående regler om slik overført taushetsplikt, som også omfatter tilfeller der den som mottar opplysningene har taushetsplikt etter annen lov, men hvor denne taushetsplikten ikke er like streng som etter tolloven. Den strengere taushetsplikten etter tolloven følger da opplysningene slik at mottakeren får en tilsvarende taushetsplikt. Etter alle tre lovene kan opplysningene likevel brukes til det formål som begrunnet at de ble gitt.

Det er gitt enkelte særregler i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og tolloven som bare er aktuelle på den enkelte lovens område.

Ligningsloven § 3-13 nr. 6 bestemmer at visse opplysninger kan gis til finansinstitusjoner, forsikringsvirksomhet og kredittopplysningsvirksomhet. Etter § 3-13 nr. 8 kan fellesorganet etter AFP-tilskottsloven gis elektronisk tilgang til opplysninger om brutto arbeidsinntekt for arbeidstakere som er omfattet av en avtale om avtalefestet pensjon. Det er også bestemt at taushetsplikten ikke omfatter innholdet i skattelister som skal legges ut til alminnelig ettersyn, eller senere endringer i disse, jf. § 3-13 nr. 5.

Taushetsplikten etter merverdiavgiftsloven § 13-2 omfatter ikke opplysninger om at en næringsdrivende er eller ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret eller etter forenklet registreringsordning, jf. femte ledd.

Petroleumsskatteloven § 6a har en særregel om utlevering av taushetsbelagte opplysninger etter loven. Opplysninger som ligningsinstansene får om selskaper eller personer som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, kan uten hinder av taushetsplikt gjøres tilgjengelig for annen offentlig myndighet i den utstrekning det er nødvendig for arbeid med å anslå framtidige skatter og avgifter fra petroleumsvirksomheten på den norske kontinentalsokkelen i samband med utarbeidelse av meldinger og proposisjoner på Stortinget. Myndighet som får slike opplysninger pålegges taushetsplikt etter de samme regler som gjelder for ligningsarbeidet.

Bestemmelser i ligningsloven om plikt til å gi opplysninger begrenser ikke lovbestemt taushetsplikt, med mindre vedkommende opplysningspliktbestemmelse fastsetter eller klart forutsetter at taushetsplikten ikke skal gjelde, jf. § 3-13 A.

### **9.2.2 Forvaltningsloven**

Forvaltningsloven §§ 13 til 13 f gir generelle regler om taushetsplikt i forvaltningen. På skatteområdet gjelder reglene for merverdiavgiftskompensasjon. Hovedregelen om taushetsplikt følger av § 13. Taushetsplikten gjelder for enhver som utfører tjeneste eller arbeid for et forvaltningsorgan, og gjelder også etter at tjenesten eller arbeidet er avsluttet. Vedkommende kan heller ikke utnytte de aktuelle opplysningene i egen virksomhet eller i tjeneste eller arbeid for andre. Taushetsplikten går ut på å hindre at andre får adgang eller kjennskap til det vedkommende i forbindelse med tjenesten eller arbeidet får vite om bestemte typer opplysninger. For det første er opplysninger om noens personlige forhold taushetsbelagt. I § 13 annet ledd er det presisert at fødested, fødselsdato og personnummer, statsborgerforhold, sivilstand, yrke, bopel og arbeidssted ikke regnes som personlige forhold, med mindre opplysningene røper et klientforhold eller andre forhold som må anses som personlige. For det andre omfatter taushetsplikten opplysninger om tekniske innretninger og framgangsmåter samt drifts- eller forretningsforhold som det vil være av konkurransemessig betydning å hemmeligholde av hensyn til den som opplysningen angår.

Av forvaltningsloven § 13 a følger begrensninger i taushetsplikten i visse tilfeller hvor det ikke er behov for beskyttelse, blant annet kan opplysninger gjøres kjent for dem som de direkte gjelder, eller til andre dersom de som har krav på taushet samtykker, jf. nr. 1. Taushetsplikten er videre ikke til hinder for at opplysningene i en sak gjøres kjent for sakens parter eller deres representanter, jf. § 13 b første ledd nr. 1. Parters rett til innsyn i saksdokumenter etter forvaltningsloven §§ 18 f. går altså foran taushetspliktsreglene. Parter eller representanter som gjøres kjent med taushetsbelagte opplysninger etter § 13 b første ledd nr. 1, kan imidlertid bare bruke opplysningene i

den utstrekning det er nødvendig for å vareta partens tarv i saken, jf. § 13 b annet ledd. Videre er taushetsplikten ikke til hinder for at opplysningene brukes for å oppnå det formål de er gitt eller innhentet for, eller gjøres tilgjengelig for andre tjenestemenn innen organet eller etaten i den utstrekning som trengs for en hensiktsmessig arbeids- og arkivordning, jf. § 13 b første ledd nr. 2 og 3. I § 13 b første ledd nr. 4 til 8 er det gitt regler om unntak fra taushetsplikten overfor andre forvaltningsorganer.

Forvaltningsorganet kan blant annet gi andre forvaltningsorganer opplysninger som det er nødvendig å gi for å fremme avgiverorganets oppgaver, eller opplysninger for samordning som forutsatt i oppgaveregisterloven. Taushetsplikten er heller ikke til hinder for at organet i bestemte tilfeller kan anmelde eller gi opplysninger om et lovbrudd til påtalemyndighet eller kontrollmyndighet.

Det enkelte fagdepartement kan etter forvaltningsloven § 13 d bestemme at et forvaltningsorgan uten hinder av taushetsplikt kan eller skal gi opplysninger til bruk for forskning, dersom det finnes rimelig og ikke medfører uforholdsmessig ulempe for andre interesser. Det kan knyttes vilkår til slike vedtak.

Forvaltningsloven § 13 f annet ledd omhandler bestemmelser i annen lov om rett eller plikt til å gi opplysninger. Slike bestemmelser begrenser ikke lovbestemt taushetsplikt, med mindre den aktuelle bestemmelsen om opplysningsrett eller -plikt fastsetter eller klart forutsetter at taushetsplikten ikke skal gjelde.

Forvaltningsorganer skal sørge for at taushetsplikten blir gjort kjent for dem den gjelder, og kan kreve skriftlig erklæring om at de kjenner og vil respektere reglene, jf. forvaltningsloven § 13 c. Dokumenter og annet materiale som inneholder taushetsbelagte opplysninger skal oppbevares på betryggende måte.

### **9.3 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår et generelt kapittel om taushetsplikt i skatteforvaltningsloven kapittel 3. Bestemmelsene er utformet etter mønster av ligningsloven § 3-13, merverdiavgiftsloven § 13-2 og tolloven § 12-1. Tolloven § 12-1 gjelder i dag for særavgifter og motorkjøretøyavgifter. Disse tre bestemmelsene regulerer i dag nesten alle de områder som foreslås omfattet av skatteforvaltningsloven, og det er etter departementets syn hensiktsmessig å videreføre reglene. Departementet legger avgjørende vekt på de særlige hensyn som gjør seg gjeldende på skatte- og avgiftsområdet og som har begrunnet taushetspliktsregler som avviker fra forvaltningslovens. Skattepliktige og tredjeparter har en omfattende opplysningsplikt overfor skattemyndighetene, og det er avgjørende at de som gir opplysninger til skattemyndighetene har tillit til at opplysningene behandles på en forsvarlig måte og ikke gjøres kjent for uvedkommende. Særregler som finnes i de enkelte lovene foreslås tatt inn i skatteforvaltningsloven og skal gjelde generelt, men vil likevel kunne være aktuelle bare for enkelte skattearter.

Lovutkastet § 3-1 første ledd svarer til ligningsloven § 3-13 nr. 1, merverdiavgiftsloven § 13-2 første ledd første og annet punktum og tolloven § 12-1 første ledd. Enhver som har eller har hatt verv, stilling eller oppdrag knyttet til skattemyndighetene omfattes. Utkastet til § 3-1 annet ledd bokstav a tilsvarende ligningsloven § 3-13 nr. 5. I merverdiavgiftsloven § 13-2 femte ledd er det presisert at opplysninger om at en næringsdrivende er eller ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret eller etter forenklet registreringsordning, ikke er omfattet av taushetsplikt. Bestemmelsen foreslås videreført i lovutkastet § 3-1 annet ledd bokstav b. På særavgiftsområdet er det samme lagt til grunn for opplysninger om at noen er eller ikke er registrert etter særavgiftsregelverket, men dette framkommer ikke direkte av regelverket. Departementet foreslår at det presiseres i lovteksten i § 3-1 annet ledd bokstav b at opplysninger om at noen er eller ikke er registrert etter særavgiftsregelverket, ikke er omfattet av taushetsplikten.

Departementet foreslår i skatteforvaltningsloven § 3-2 regler om at taushetsplikten for skattemyndighetene etter § 3-1 ikke er til hinder for at opplysninger gjøres kjent for skattepliktig eller tredjepart etter reglene om innsyn i egne saksdokumenter i skatteforvaltningsloven § 5-5. Bestemmelsen svarer til forvaltningsloven § 13 b første ledd nr. 1 og tolloven § 12-1 første ledd annet punktum. Departementet ser dette som en viktig garanti for skattepliktiges mulighet til å sikre sin egen rettsstilling. Skattepliktige som mottar taushetsbelagte opplysninger på denne måten vil selv få taushetsplikt etter § 3-9, se nedenfor. Selv om taushetsplikten ikke er til hinder for skattepliktiges rett til innsyn i egne saksdokumenter, kan opplysninger likevel unntas fra innsyn etter § 5-5 femte ledd om forretningshemmeligheter mv., på samme måte som etter forvaltningsloven § 19 i dag, se nedenfor i punkt 11.6.2.

Forslaget til § 3-3 omhandler adgangen til å gi ut opplysninger som er underlagt taushetsplikt etter § 3-1 til ulike offentlige myndigheter.

Etter § 3-3 bokstav a kan opplysninger gis til offentlig myndighet som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med skatt, toll, avgifter, trygder, tilskudd eller bidrag av offentlige midler. Bestemmelsen tilsvarende ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav a, merverdiavgiftsloven § 13-2 annet ledd bokstav a og tolloven § 12-1 annet ledd bokstav a.

Opplysninger kan etter § 3-3 bokstav b gis til offentlig myndighet for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om arbeidsmiljø, obligatorisk tjenstepensjon, inn- og utførsel av varer, regnskapsplikt og regnskapsførere, revisjonsvesen, valutaregulering eller aksjeselskaper, og til offentlig myndighet som reviderer offentlig virksomhet, samt til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet til bruk for tilsynsformål. Bokstav b bygger på bokstav b i ligningsloven § 3-13 nr. 2, merverdiavgiftsloven § 13-2 annet ledd og tolloven § 12-1 annet ledd. Oppregningen av lovgivning er i dag noe ulik i de tre lovene. Alle alternativene er tatt med i skatteforvaltningsloven § 3-3 bokstav b og vil derfor gjelde generelt for alle skattemyndigheter.

Departementet foreslår i tillegg en tilføyelse i bokstav b som vil medføre en realitetsendring. Bakgrunnen for forslaget er at det etter departementets syn er et begrunnet behov for at skattemyndighetene kan utveksle opplysninger med Stiftelsestilsynet. På grunn av at det i stiftelser ikke skjer noen eierkontroll som i for eksempel selskaper, er det et særlig behov for offentlig tilsyn med stiftelser, blant annet med at formålet etterleves og at kapitalen forvaltes i samsvar med dette, vedtektene for øvrig og lovgivningen. Stiftelsestilsynets arbeid innebærer blant annet at det forebygges og avdekkes økonomisk kriminalitet som er rettet mot stiftelser. Kontrollarbeidet står sentralt i det systemet lovgivningen gir for å skape rettssikkerhet for stiftelsene og deres formål. Skatterettslige spørsmål står ofte sentralt ved vurdering i enkelttilfeller av om stiftelsesloven er overholdt. Eksempelvis vil manglende etterlevelse av skattelovgivningen normalt anses også å stride mot reglene om forsvarlig kapitalforvaltning i stiftelsesloven § 18. Vesentlige brudd på skattelovgivningen vil ofte gi indikasjon på tilsvarende brudd på stiftelseslovgivningen. Etter gjeldende rett kan Stiftelsestilsynet etter forvaltningsloven § 13 b første ledd nr. 5 gi opplysninger som er underlagt taushetsplikt til skattemyndighetene til bruk i deres kontrollarbeid. Skattemyndighetene kan imidlertid ikke utlevere taushetsbelagte opplysninger til Stiftelsestilsynet. Utvidet adgang til å utveksle opplysninger vil muliggjøre et mer effektivt samarbeid i kontrollsammenheng. Departementet foreslår på denne bakgrunn at også offentlig myndighet som håndhever lovgivningen om stiftelser, etter skatteforvaltningsloven § 3-3 bokstav b skal kunne utleveres opplysninger som er underlagt taushetsplikt etter § 3-1.

Etter § 3-3 bokstav c, d og e kan opplysninger gis til offentlig myndighet for bruk til statistikkformål, til offentlig myndighet når det er nødvendig for å innhente ytterligere opplysninger, og til offentlig oppnevnt granskningskommisjon. Bestemmelsene tilsvarer bokstavene c, d og e i ligningsloven § 3-13 nr. 2, merverdiavgiftsloven § 13-2 annet ledd og tolloven § 12-1 annet ledd.

Opplysninger kan gis til politi eller påtalemyndighet til bruk i straffesak etter § 3-3 bokstav f. Bokstav f første og annet punktum tilsvarer ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav f første og annet punktum og merverdiavgiftsloven § 13-2 annet ledd bokstav f. Siste punktum svarer til bokstav f siste punktum i ligningsloven.

Forslaget til § 3-3 bokstav g tilsvarer bokstav g i ligningsloven § 3-13 nr. 2, merverdiavgiftsloven § 13-2 annet ledd og tolloven § 12-1 annet ledd. Videre tilsvarer § 3-3 bokstav i bestemmelsene i ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav i og merverdiavgiftsloven § 13-2 annet ledd bokstav i. Opplysninger kan gis til Økokrim etter anmodning grunnet i en melding om en mistenkelig transaksjon gitt i medhold av hvitvaskingsloven, og til namsmyndighetene i saker om utlegg eller arrest.

I bokstav h reguleres tilfeller der lovbestemmelser pålegger skattemyndighetene en opplysningsplikt overfor andre, og de aktuelle opplysningene er underlagt taushetsplikt etter § 3-1. I slike tilfeller kan taushetsbelagte opplysninger utgis dersom den aktuelle lovbestemmelsen fastsetter eller klart forutsetter at taushetsplikten ikke skal være til

hinder for å gi opplysningene. Bestemmelsen bygger på bokstav h i ligningsloven § 3-13 nr. 2, merverdiavgiftsloven § 13-2 annet ledd og tolloven § 12-1 annet ledd, og forvaltningsloven § 13 f annet ledd.

Bokstav j svarer til ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav j, merverdiavgiftsloven § 13-2 annet ledd bokstav j og tolloven § 12-1 annet ledd bokstav i. Opplysninger i forbindelse med utveksling av informasjon (samordning) som forutsatt i oppgaveregisterloven, kan gis uten hinder av taushetsplikten.

Opplysninger kan etter § 3-3 bokstav k gis til lensmann, namsfogd, politistasjon med sivile rettspleieoppgaver og tingrett til bruk i skiftesak, når en innsynsbegjæring gjelder opplysninger om fastsetting av skatt for avdøde, og det ikke foreligger formell beslutning om skifteform. Det samme gjelder for avdødes ektefelle og arving som definert i skifteloven § 124 første og annet ledd, når vedkommende kan vise til saklig behov for innsyn. Når skifteform er valgt, er det den eller de som representerer boet som har rett til innsyn. Bestemmelsen tilsvarer ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav k, med unntak av at «avdødes ligningsopplysninger» er endret til «opplysninger om fastsetting av skatt for avdøde» og dermed gjort generell.

Etter forslaget til § 3-4 er taushetsplikten ikke til hinder for at opplysninger om fødselsnummer for personlig skattyter eller organisasjonsnummer for upersonlig skattyter, navn, adresse, skatteklasser, den fastsatte nettoformue og nettoinntekt, skatter og avgifter kan gis til finansinstitusjoner, forsikringsvirksomhet og kredittopplysningsvirksomhet. Bestemmelsen tilsvarer ligningsloven § 3-13 nr. 6.

Utlevering av opplysninger om petroleumsvirksomhet er regulert i § 3-5, som svarer til petroleumsskatteloven § 6 a. Opplysninger som skattemyndighetene får om selskaper eller personer som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, kan uten hinder av taushetsplikt gjøres tilgjengelig for annen offentlig myndighet i den utstrekning dette er nødvendig for arbeid med å anslå framtidige skatter og avgifter fra petroleumsvirksomheten på den norske kontinentalsokkelen i forbindelse med utarbeidelse av meldinger og proposisjoner til Stortinget.

I § 3-6 er det inntatt at fellesorganet etter AFP-tilskottsloven § 18 kan gis elektronisk tilgang til opplysninger om brutto arbeidsinntekt for arbeidstakere som er omfattet av en avtale om avtalefestet pensjon. Bestemmelsen svarer til ligningsloven § 3-13 nr. 7.

Departementet foreslår i § 3-7 regler om begrensninger i taushetsplikten etter mønster av forvaltningsloven § 13 a nr. 1 til 3. Departementet ser det som hensiktsmessig å presisere i loven at taushetsplikten ikke skal være til hinder for at opplysninger gis ut i nærmere bestemte tilfeller hvor det ikke er behov for beskyttelse. Dette innebærer at opplysninger kan gjøres kjent i den utstrekning de som har krav på taushet samtykker, se § 3-7 bokstav a. Videre kan opplysninger etter bokstav b brukes når behovet for beskyttelse må anses varetatt ved at de gis i statistisk form eller ved at individualiserende kjennetegn utelates på annen måte. Endelig kan opplysninger

brukes når de er alminnelig kjent eller alminnelig tilgjengelig andre steder, se bokstav c. Unntaket i bokstav c er noe snevrere enn forvaltningsloven § 13 a nr. 3.

Utlevering av opplysninger til bruk for forskning foreslås regulert i § 3-8, som bestemmer at Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet uten hinder av § 3-1 kan godkjenne at opplysninger gis til forskningsformål i samsvar med forvaltningsloven § 13 d. Bestemmelsen svarer til ligningsloven § 3-13 nr. 3, merverdiavgiftsloven § 13-2 tredje ledd og tolloven § 12-1 tredje ledd, med unntak av at direktoratene er angitt som myndigheter i stedet for departementet. Finansdepartementet har delegert sin myndighet etter ligningsloven § 3-13 nr. 3, merverdiavgiftsloven § 13-2 tredje ledd og tolloven § 12-1 tredje ledd ved delegasjoner 30. april 2010 nr. 622 og nr. 623 og merverdiavgiftsforskriften § 13-2-1. Ordningen er innarbeidet, og det er etter departementets syn hensiktsmessig at myndigheten legges direkte til direktoratene i lovteksten.

Departementet foreslår en bestemmelse om såkalt overføring av taushetsplikt i § 3-9. Bestemmelsen innebærer at mottakeren kan få tilsvarende taushetsplikt som etter skatteforvaltningsloven ved utlevering av taushetsbelagte opplysninger etter loven, og bygger på ligningsloven § 3-13 nr. 4, merverdiavgiftsloven § 13-2 fjerde ledd og tolloven § 12-1 fjerde ledd. Etter bokstav a gjelder taushetsplikten etter § 3-1 tilsvarende for mottakeren dersom opplysninger utleveres etter § 3-2 om innsyn i egne saksdokumenter, § 3-3 om offentlige myndigheter, § 3-5 om petroleumsvirksomhet, § 3-6 om fellesorganet etter AFP-tilskottsloven eller § 3-8 om opplysninger til bruk for forskning, til noen som ikke selv har taushetsplikt etter annen lov. Tollovens løsning, som gjelder for særavgifter og motorkjøretøyavgifter, omfatter i dag i tillegg tilfeller der mottakeren faktisk har taushetsplikt etter annen lov, men hvor denne er mindre omfattende enn etter tolloven. Selv om det kan synes hensiktsmessig at opplysningene får det samme taushetsvernet uansett hvilken mottaker de blir overført til, er løsningen med ulik taushetsplikt for forskjellige opplysninger avhengig av hvor de stammer fra, etter departementets syn komplisert og ressurskrevende for mottaker å gjennomføre i praksis. Departementet foreslår derfor ikke å innta tollovens løsning i skatteforvaltningsloven. Der mottakeren har taushetsplikt etter annen lov, for eksempel etter forvaltningsloven, vil det altså være denne som gjelder også for de opplysningene som mottas fra skattemyndighetene. Dette kan innebære at offentlige myndigheter får en mindre omfattende taushetsplikt med henhold til opplysninger utlevert fra skattemyndighetene enn det som følger av skatteforvaltningsloven.

Lovutkastet § 3-9 bokstav b er ny. Finansdepartementet mottar som overordnet organ for skattemyndighetene en del opplysninger som er underlagt taushetsplikt fra Skatteetaten og Toll- og avgiftsetaten. I bokstav b presiseres det at taushetsplikten etter § 3-1 skal gjelde tilsvarende for opplysninger som Finansdepartementet mottar fra skattemyndighetene. Dette er tatt inn for å tydeliggjøre at Finansdepartementet er bundet av den samme taushetsplikten som etatene når slike opplysninger mottas. Dette gjelder selv om departementet ellers har en mindre vidtrekkende taushetsplikt etter forvaltningsloven enn taushetsplikten som vil gjelde etter skatteforvaltningsloven. For



departementet vil det være enklere å ha oversikt over de opplysningene som er underlagt den mer vidtrekkende taushetsplikten enn for andre mottakere, og departementet vil ha nødvendige rutiner og systemer for å gjennomføre ordningen med ulik taushetsplikt.

## **10 LOVENS KAPITTEL 4: HABILITET**

### **10.1 Innledning**

Regler om habilitet skal sikre at forvaltningen treffer avgjørelser på et mest mulig objektivt grunnlag og ikke påvirkes av tjenestemannens særlige forhold til saken. Reglene skal ikke bare bidra til at tjenestemenn faktisk opptrer upartisk, men skal også sørge for å opprettholde allmennhetens tillit til at forvaltningen er objektiv og upartisk. I tillegg er det et formål med habilitetsreglene å beskytte tjenestemannen selv mot interessekonflikter og at tilliten til arbeidet svekkes.

Departementet foreslår felles bestemmelser om habilitet for de skatteartene som omfattes av skatteforvaltningsloven. Bestemmelsene bygger på habilitetsreglene i ligningsloven og forvaltningsloven. På de punktene hvor ligningsloven har særregler som er tilpasset skatteområdet, er disse løsningene i stor grad valgt.

I stedet for «inhabilitet» anvendes ofte begrepet «ugildhet». Departementet anser begrepene «habilitet» og «inhabilitet» som de mest innarbeidede og praktiske, og har derfor valgt å anvende disse i lovteksten og i høringsnotatet her.

### **10.2 Hovedreglene om habilitet**

#### **10.2.1 Gjeldende rett**

Forvaltningsloven § 6 og ligningsloven § 3-8 har bestemmelser om habilitet for skatte- og avgiftsområdet.

Forvaltningslovens habilitetsregler gjelder for offentlige tjenestemenn og enhver annen som utfører tjeneste eller arbeid for et forvaltningsorgan, med unntak av statsråder i egenskap av regjeringsmedlem, jf. § 10. Ligningsloven § 3-8 gjelder tjenestemenn i ligningsmyndighetene og valgt, oppnevnt eller engasjert person. I det følgende anvendes begrepet «tjenestemann(en)» som et samlebegrep på de personene som habilitetsreglene gjelder for.

Etter forvaltningsloven § 6 første ledd gjelder habilitetsreglene ved tilrettelegging av grunnlaget for en sak og ved avgjørelse av saken. Ligningslovens habilitetsregler gjelder ved forberedelse og ved avgjørelse av en sak, jf. § 3-8 nr. 1.

Forvaltningsloven § 6 første og tredje ledd og ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav a til f regner opp ulike forhold som automatisk gjør en tjenestemann inhabil, såkalte absolutte inhabilitetsgrunner.

Etter forvaltningsloven er tjenestemann inhabil dersom han selv er part i saken, jf. forvaltningsloven § 6 første ledd bokstav a, mens ligningsloven bestemmer at tjenestemannen er inhabil dersom saken gjelder ham selv, jf. ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav a.

Etter både forvaltningsloven og ligningsloven kan det foreligge inhabilitet dersom tjenestemannen er i slekt eller svogerskap med den saken gjelder. Forvaltningsloven omhandler tjenestemannens tilknytning til en «part», mens ligningsloven omhandler tilknytning til «den saken gjelder». Inhabilitet foreligger etter begge lover når tjenestemannen er i slekt eller svogerskap med vedkommende i opp- eller nedstigende linje, og når tjenestemannen er eller har vært gift med, er forlovet med eller er fosterfar, fostermor eller fosterbarn til vedkommende. Slektinger i oppstigende linje er foreldre, besteforeldre osv., mens i nedstigende linje er barn, barnebarn osv. Svogerskap omfatter de som er gift med vedkommendes slektinger, og de som er i slekt med vedkommendes ektefelle på de aktuelle måter. Generelt anses svogerskap for å foreligge når ett ekteskap og ett slektskapsforhold utgjør bindeleddene mellom to personer, men ikke når to ekteskap eller slektskap utgjør bindeledd. I tillegg omfattes slekt eller svogerskap i sidelinje. Etter forvaltningsloven omfattes første sidelinje til og med søsken, mens ligningsloven også medregner annen sidelinje til og med søskenbarn. Dette betyr at forvaltningsloven omfatter søsken, men ikke onkler, tanter, nieser eller nevøer, eller søskenbarn. Ligningsloven omfatter søsken, onkler, tanter, nieser, nevøer og søskenbarn, men ikke søskenbarns barn.

Forvaltningsloven § 6 første ledd bokstav d bestemmer at stilling som verge eller fullmektig for en part i saken, enten nåværende eller etter at saken begynte, fører til inhabilitet for tjenestemannen. Ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav b nevner bare stilling som verge, men kommer til anvendelse der tjenestemannen «er eller har vært verge for» vedkommende, og gjelder dermed også vergeforhold fra før saken begynte.

En tjenestemann er inhabil etter forvaltningsloven § 6 første ledd bokstav e når vedkommende leder eller har ledende stilling i, eller er medlem av styret eller bedriftsforsamling for et samvirkeforetak, en forening, sparebank eller stiftelse som er part i saken. Det samme gjelder tilsvarende forhold til et selskap som er part i saken, med unntak for person som utfører tjeneste eller arbeid for et selskap som er fullt ut offentlig eid, og dette selskapet alene eller sammen med andre tilsvarende selskaper eller det offentlige, fullt ut eier selskapet som er part i saken.

Etter ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav c er en tjenestemann inhabil dersom saken gjelder selskap, sammenslutning, innretning, forretningsforetak eller bo der han selv eller noen av hans nærstående som nevnt i nr. 1 bokstav a eller b har en ikke uvesentlig

økonomisk interesse, eller der han selv eller hans ektefelle er medlem av styre, representantskap eller bedriftsforsamling.

Forvaltningsloven gjelder bare tjenestemannens eget forhold til selskapet mv., mens ligningsloven også omfatter nærståendes forhold. Ligningsloven omfatter også fjernere tilknytning til selskapet mv. enn forvaltningsloven.

Dersom saken gjelder en tjenestemanns klient, arbeidsgiver, noen som er hans direkte under- eller overordnede i arbeidsforhold utenfor ligningsforvaltningen, noen som er ansatt i hans egen tjeneste eller noen som han står i direkte konkurranseforhold til, er tjenestemannen inhabil etter ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav d. Slike forhold er ikke omfattet av forvaltningsloven § 6 første ledd.

Tidligere befatning med saken kan være en absolutt inhabilitetsgrunn etter ligningsloven. Etter ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav f er en tjenestemann inhabil dersom han har deltatt i tidligere avgjørelse i saken som medlem av skatteklagenemnda. Bestemmelsen er imidlertid ikke til hinder for at tjenestemann i ligningsetaten forbereder saken, jf. § 3-8 nr. 2. Forvaltningsloven har ingen bestemmelse om tidligere befatning med saken, og slike forhold vil som hovedregel ikke medføre inhabilitet etter § 6.

Dersom en overordnet tjenestemann er inhabil, kan avgjørelse i saken etter forvaltningsloven heller ikke treffes av en direkte underordnet tjenestemann i samme forvaltningsorgan, jf. forvaltningsloven § 6 tredje ledd. Ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav e bestemmer at en tjenestemann er inhabil dersom en overordnet tjenestemann ved skattekontoret eller i Skattedirektoratet er inhabil i saken. Ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav e skal forstås på samme måte som forvaltningsloven § 6 tredje ledd, slik at inhabiliteten bare rammer den som er direkte underordnet den aktuelle tjenestemannen. Den underordnede tjenestemannen kan likevel etter forvaltningsloven tilrettelegge grunnlaget for saken, og etter ligningsloven forberede saken, selv om en overordnet er inhabil.

Forvaltningsloven og ligningsloven er i hovedsak sammenfallende når det gjelder de absolutte inhabilitetsgrunnene, men ligningsloven er med et par unntak noe strengere enn forvaltningsloven. Ligningsloven har strengere regler for absolutt inhabilitet på grunn av slektskaps- og familieforhold, selskapsforhold, klient- og arbeidsforhold mv. og tidligere befatning med saken. Forhold som ikke omfattes av de absolutte grunnene i lovene vil imidlertid kunne omfattes av de skjønsmessige habilitetsbestemmelsene, se nedenfor.

Både forvaltningsloven og ligningsloven har skjønsmessige habilitetsregler i tillegg til de absolutte inhabilitetsgrunnene. Selv om en tjenestemann ikke er inhabil etter de ovenfor nevnte absolutte inhabilitetsgrunnene, kan inhabilitet følge av de skjønsmessige reglene i forvaltningsloven § 6 annet ledd og ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav g.

Etter forvaltningsloven § 6 annet ledd og ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav g er en tjenestemann inhabil når andre særegne forhold foreligger som er egnet til å svekke tilliten til hans upartiskhet. Forvaltningsloven presiserer i tillegg at det blant annet skal legges vekt på om avgjørelsen i saken kan innebære særlig fordel, tap eller ulempe for ham selv eller noen som han har nær personlig tilknytning til, og det skal også legges vekt på om habilitetsinnsigelse er reist av en part.

De skjønnsmessige habilitetsbestemmelsene skal fange opp tilfeller som faller utenfor de absolutte inhabilitetsgrunnene, men som likevel bør rammes på grunn av tjenstemannens tilknytning til saken. At det må foreligge «særegne forhold» innebærer at situasjoner som svært mange er i, ikke fører til inhabilitet. De særegne forholdene kan være av samme art som de absolutte inhabilitetsgrunnene, men det må da tas hensyn til de valg lovgiver har tatt ved å trekke grensene for de absolutte grunnene. Også forhold av annen art enn de absolutte grunnene kan komme i betraktning, for eksempel vennskap og uvennskap. Det avgjørende er om forholdene er egnet til å svekke tilliten til tjenstemannens upartiskhet, ikke om tjenstemannen faktisk vil opptre partisk.

Selv om det i utgangspunktet foreligger inhabilitet etter bestemmelsene nevnt ovenfor, har både forvaltningsloven og ligningsloven unntak for det tilfellet at det er åpenbart at tjenstemannens tilknytning til saken eller partene ikke vil kunne påvirke hans standpunkt, og verken offentlige eller private interesser tilsier at han viker sete, jf. forvaltningsloven § 6 fjerde ledd og ligningsloven § 3-8 nr. 3.

### **10.2.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår i lovutkastet § 4-1 en felles bestemmelse om habilitet for skattemyndighetene etter mønster av ligningsloven § 3-8.

Ligningslovens absolutte inhabilitetsgrunner er noe strengere enn forvaltningslovens. Bakgrunnen for de strengere reglene på skatteområdet var vurderinger av ligningsforvaltningens spesielle behov. Av forarbeidene til ligningsloven framgår det at det ble valgt å ikke gjøre forvaltningslovens regler gjeldende for skatteområdet på grunn av de mange fortolknings- og vurderingsspørsmålene som ville kunne dukke opp under arbeidet, jf. Ligningsforvaltningsutvalgets Innstilling II s. 98. Det ble vist til at arbeidssituasjonen i ligningsarbeidet, med masseavvikling av saker på kort tid, nødvendiggjorde mest mulig uttømmende og lett praktikable regler. Departementet var enig i at de strengere kravene i den tidligere skatteloven burde videreføres i ligningsloven, med noen endringer, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) s. 70.

Etter departementets syn er det ikke store forskjeller mellom habilitetsreglene i forvaltningsloven og ligningsloven. I praksis vil den skjønnsmessige habilitetsregelen i forvaltningsloven § 6 annet ledd kunne føre til inhabilitet også i mange av de tilfellene

hvor ligningslovens absolutte inhabilitetsgrunner går lenger enn forvaltningslovens. Forvaltningsloven må tolkes i lys av det aktuelle forvaltningsområdet man befinner seg på, og vil kunne føre til inhabilitet i de samme tilfeller på for eksempel merverdiavgiftslovens og særavgiftslovens område som på ligningslovens. Slektskapsforhold som faller utenfor forvaltningsloven § 6 første ledd bokstav b kan for eksempel etter omstendighetene føre til inhabilitet etter § 6 annet ledd. Her vil det imidlertid ved tolkningen måtte tas hensyn til de vurderinger lovgiver har foretatt ved å trekke grensene for de absolutte grunnene i første ledd. Det må noe mer til enn bare slektskapet for å begrunne inhabilitet, for eksempel et nært personlig forhold. Mer omfattende absolutte inhabilitetsgrunner kan på denne bakgrunn være arbeidsbesparende for forvaltningen, siden habilitet eller inhabilitet da kan konstateres raskt uten at det må gjøres en skjønnsmessig vurdering i det enkelte tilfellet. Samtidig bør ikke de absolutte grunnene trekkes videre enn de tilfeller som etter en objektiv vurdering klart bør omfattes.

Begrunnelsen for de strengere absolutte inhabilitetsgrunnene på ligningslovens område knytter seg i en viss grad til en innrettelse av ligningsarbeidet slik ligningsloven legger opp til, med gjennomgang av alle selvangivelser og med etterfølgende vedtak. Som omtalt i punkt 15.3 nedenfor er dette ikke lenger i samsvar med praksis. Formålet med en endring av fastsettingsmodell for formues- og inntektsskatt til egenfastsetting er blant annet å bringe lovteksten mer i samsvar med praksis på ligningsområdet. Skatte- og avgiftsforvaltningen vil likevel behandle et svært betydelig antall saker per år. Departementet anser det derfor som en fordel at habilitetsreglene på skatte- og avgiftsområdet er så konkret utformet som mulig, slik at de er enkle å praktisere.

Forvaltningslovens regler må nødvendigvis være generelle da lovens virkeområde er svært vidt. Loven gjelder svært ulike typer av forvaltningsvirksomhet. Skatte- og avgiftsområdet gjelder bare fastsetting av skatt og avgifter, og er i stor grad ensartet når det gjelder de hensyn som gjør seg gjeldende på habilitetsområdet. Ligningslovens habilitetsregler har fungert godt på ligningsområdet, og departementet antar at det samme vil gjelde for resten av skatte- og avgiftsområdet. Departementet foreslår derfor i stor grad videreføring av ligningslovens habilitetsregler i skatteforvaltningsloven.

Departementet foreslår at habilitetsreglene skal gjelde for tjenestemenn og enhver annen som utfører tjeneste eller arbeid for skattemyndighetene, slik løsningen er i forvaltningsloven i dag, se § 10 første punktum.

Departementet foreslår at habilitetsreglene skal komme til anvendelse ved skattemyndighetenes tilrettelegging av grunnlaget for en avgjørelse og ved avgjørelse av en sak. Departementet har valgt å anvende forvaltningslovens formulering «tilrettelegge grunnlaget for en avgjørelse» i stedet for ligningslovens «forberedelse». Dette er ment å sikre at utredning, rådgivning mv. som klart vil kunne påvirke utfallet av en sak, skal omfattes av habilitetsreglene selv om det ikke er naturlig å karakterisere

arbeidet som «forberedelse» av saken. Det er ikke med dette tilsiktet noen større realitetsendring.

Departementet foreslår å ta inn absolutte habilitetsgrunner i § 4-1 første ledd bokstav a og d etter mønster av ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav a og deler av bokstav b, jf. forvaltningsloven § 6 første ledd bokstav a og d. Dette gjelder tilfeller hvor saken gjelder tjenestemannen selv eller saken gjelder noen tjenestemannen er eller har vært verge eller fullmektig for. Der forvaltningsloven og ligningsloven avviker i begrepsbruk er det i hovedsak valgt ligningslovens begrepsbruk, siden den er mer tilpasset skatte- og avgiftsområdet. Når det gjelder stilling som verge eller fullmektig, er begge forhold tatt inn slik som i forvaltningsloven, men slik at også stilling som verge eller fullmektig før saken begynte skal omfattes.

Departementet foreslår å ta inn bestemmelser om slektskaps- og familieforhold som absolutt inhabilitetsgrunn i skatteforvaltningsloven § 4-1 første ledd bokstav a, b og c. Bestemmelsene bygger på deler av ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav a og b, med visse endringer i begrepsbruk og enkelte materielle endringer. Samfunns- og familieforholdene har endret seg betydelig siden habilitetsreglene i forvaltningsloven og ligningsloven ble vedtatt. At saken gjelder tjenestemannens nåværende eller tidligere samboer er ikke en absolutt inhabilitetsgrunn etter forvaltningsloven eller ligningsloven. For at habilitetsreglene i skatteforvaltningsloven bedre skal reflektere dagens familieforhold, foreslår departementet å innta som absolutt inhabilitetsgrunn at saken gjelder noen tjenestemannen er eller har vært samboer med. Etter departementets syn er det hensiktsmessig at samboerbegrepet i skatteforvaltningslovens habilitetsregler gis samme betydning som definisjonen i arveloven § 28a. Samboerskap etter arveloven § 28a foreligger der to personer over 18 år som verken er gift, registrert partner eller samboer med andre, lever sammen i et ekteskapslignende forhold. Et samboerskap kan foreligge selv om partene for en tid bor fra hverandre på grunn av utdanning, arbeid, sykdom, opphold på institusjon eller andre lignende omstendigheter. Det regnes ikke som samboerskap når to personer som etter ekteskapslova § 3 ikke kan inngå ekteskap, lever sammen. En relasjon som er et samboerskap etter arveloven § 28a vil etter gjeldende rett måtte medføre inhabilitet etter de skjønnsmessige habilitetsreglene i forvaltningsloven § 6 annet ledd og ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav g, og det vil derfor være enklere og arbeidsbesparende for skatte- og avgiftsmyndighetene at dette tas inn i skatteforvaltningsloven som en absolutt inhabilitetsgrunn. Departementet foreslår at også tidligere samboere og forlovede skal omfattes. I tillegg foreslås det at nåværende ektefelles, forlovedes eller samboers barn skal omfattes. Svogerskap etter forslaget til § 4-1 første ledd bokstav a skal imidlertid som etter gjeldende rett bare etableres ved formelt ekteskap, og ikke ved forlovelse eller samboerskap.

Departementet foreslår enkelte språklige oppdateringer av ordlyden i habilitetsbestemmelsen sammenlignet med gjeldende ordlyd i forvaltningsloven og ligningsloven. Disse endringene er ikke ment å ha materiell betydning.

Departementet anser det som viktig at det på skatte- og avgiftsområdet er klare bestemmelser om inhabilitet på grunn av tjenestemannens forhold til selskaper mv. Hensynet til tilliten til skatteforvaltningen taler for at også fjernere tilknytning til selskap mv. enn det forvaltningsloven omfatter, bør føre til inhabilitet for tjenestemannen. Departementet foreslår derfor å ta inn en bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 4-1 første ledd bokstav e etter mønster av ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav c. I bokstav e siste alternativ foreslås det en endring ved at samboer likestilles med ektefelle.

Etter departementets oppfatning taler de samme hensyn som nevnt i foregående avsnitt om selskapsforhold for å ta inn tilsvarende regler i skatteforvaltningsloven om klient- og arbeidsforhold, konkurranseforhold mv. som i ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav d. Reglene foreslås tatt inn i skatteforvaltningsloven § 4-1 første ledd bokstav f.

Det bør etter departementets syn automatisk føre til inhabilitet dersom tjenestemannen har deltatt i tidligere avgjørelse i saken som medlem av nemnd, slik regelen er i ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav f. Departementet foreslår derfor å innta denne løsningen i skatteforvaltningsloven § 4-1 første ledd bokstav h. Tjenestemannen skal i slike tilfeller likevel kunne forberede saken, se § 4-1 annet ledd.

Departementet foreslår at inhabilitet hos overordnet tjenestemann etter skatteforvaltningsloven skal føre til inhabilitet hos direkte underordnede tjenestemenn. Bestemmelsen er tatt inn i lovutkastet § 4-1 første ledd bokstav g. Inhabilitet hos overordnet tjenestemann skal likevel ikke være til hinder for at tjenestemannen forbereder saken, se § 4-1 annet ledd.

Etter departementets syn gir de skjønnsmessige habilitetsreglene i ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav g en hensiktsmessig løsning for vurdering av tilfeller som faller utenfor de absolutte inhabilitetsgrunnene. Bestemmelsen har samme ordlyd som første del av forvaltningsloven § 6 annet ledd, og må anses å være godt innarbeidet. Departementet foreslår derfor å innta en bestemmelse med tilsvarende ordlyd i skatteforvaltningsloven § 4-1 første ledd bokstav i.

Departementet foreslår å ta inn et unntak tilsvarende forvaltningsloven § 6 fjerde ledd og ligningsloven § 3-8 nr. 3 for tilfeller hvor det er åpenbart at tjenestemannens tilknytning til saken eller partene ikke vil kunne påvirke hans standpunkt, og verken offentlige eller private interesser tilsier at han viker sete. Unntaket er tatt inn i forslaget til § 4-1 tredje ledd.

### **10.3 Avgjørelse av habilitetsspørsmålet**

#### **10.3.1 Gjeldende rett**

Med avgjørelse av habilitetsspørsmålet menes her avgjørelse i forvaltningen. Habilitetsspørsmål kan også komme opp i en rettssak og avgjøres av domstolene.

Både etter forvaltningsloven og ligningsloven er løsningen at tjenestemannen selv avgjør om han eller hun er inhabil, jf. forvaltningsloven § 8 første ledd og ligningsloven § 3-8 nr. 4. Tjenestemannen skal forelegge spørsmålet for sin nærmeste overordnede til avgjørelse dersom en part etter forvaltningsloven eller den saken angår etter ligningsloven krever det og det kan gjøres uten vesentlig tidsspille, eller hvis tjenestemannen selv finner grunn til det.

Begge lover har særregler for avgjørelse av habilitetsspørsmål i kollegiale organer, jf. forvaltningsloven § 8 annet og tredje ledd og ligningsloven § 3-8 nr. 6. Forvaltningsloven omhandler kollegiale organer generelt, mens ligningsloven omtaler nemnder og utvalg. Organet avgjør selv om et medlem er inhabil, men det aktuelle medlemmet deltar ikke i avgjørelsen. Er det spørsmål om inhabilitet for flere medlemmer i samme sak, deltar ingen av dem i avgjørelsen av habilitetsspørsmålet. Dersom dette medfører at organet ikke blir vedtaksført, skal likevel alle møtende medlemmer delta i avgjørelsen. Forvaltningsloven bestemmer i tillegg at et medlem skal si ifra i god tid om forhold som gjør eller kan gjøre vedkommende inhabil, og at varamann eller annen stedfortreder bør innkalles til å møte og delta ved avgjørelsen dersom det kan gjøres uten vesentlig tidsspille eller kostnad, jf. forvaltningsloven § 8 tredje ledd.

### **10.3.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår regler om avgjørelse av habilitetsspørsmålet i lovutkastet § 4-2. Reglene bygger på forvaltningsloven § 8 og ligningsloven § 3-8 nr. 4 og 6. I § 4-2 annet ledd foreslås det regler om avgjørelse av habilitetsspørsmål i nemnder. Spørsmålet om et nemndsmedlem er inhabil treffes av nemnda. Dersom nemnda er organisert i avdelinger, vil dette si den enkelte avdeling. Ved skriftlig behandling i nemnd kan også avgjørelse av habilitetsspørsmålet treffes skriftlig. Etter mønster av forvaltningsloven § 8 tredje ledd foreslås det inntatt bestemmelser om at et medlem av en nemnd skal si ifra i god tid om forhold som gjør eller kan gjøre vedkommende inhabil, og at vararepresentant eller annen stedfortreder bør innkalles til å møte og delta ved avgjørelsen dersom det kan gjøres uten vesentlig tidsspille eller kostnad.

## **10.4 Foreløpig avgjørelse**

### **10.4.1 Gjeldende rett**

Selv om en tjenestemann er inhabil etter forvaltningsloven eller ligningsloven, kan vedkommende behandle eller treffe foreløpig avgjørelse i en sak dersom utsettelse ikke kan skje uten vesentlig ulempe eller skadevirkning, jf. forvaltningsloven § 7 og ligningsloven § 3-8 nr. 5.



#### **10.4.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en bestemmelse tilsvarende forvaltningsloven § 7 og ligningsloven § 3-8 nr. 5 om foreløpig avgjørelse i skatteforvaltningsloven § 4-3.

### **10.5 Stedfortreder**

#### **10.5.1 Gjeldende rett**

Etter forvaltningsloven § 9 skal det om nødvendig oppnevnes eller velges stedfortreder for en tjenestemann som er inhabil. Dersom dette er forbundet med særlig ulempe, kan Kongen for det enkelte tilfelle beslutte at saken skal overføres til sideordnet eller overordnet forvaltningsorgan. Ligningsloven har ingen bestemmelser om stedfortreder.

#### **10.5.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 4-4 om oppnevning av stedfortreder når en tjenestemann er inhabil, etter mønster av forvaltningsloven § 9.

## **11 LOVENS KAPITTEL 5: ALMINNELIGE SAKSBEHANDLINGSREGLER**

### **11.1 Innledning**

Departementet foreslår et felles kapittel om alminnelige saksbehandlingsregler i skatteforvaltningsloven. Saksbehandlingsreglene i kapitlet kan deles inn i to grupper. Noen av bestemmelsene vil gjelde for behandlingen av alle saker etter skatteforvaltningsloven. Dette gjelder blant annet regler om veiledningsplikt og innsyn i saksdokumenter. Andre saksbehandlingsbestemmelser vil gjelde behandlingen etter loven av de sakene som gjelder «enkeltvedtak», som i hovedsak omfatter det samme som enkeltvedtak i forvaltningsloven, se nærmere i punkt 7.3.4.2 ovenfor. I denne kategorien finnes blant annet regler om forhåndsvarsling og begrunnelse. Virkeområdet for saksbehandlingsreglene vil framgå av den enkelte bestemmelsen.

På området som foreslås omfattet av skatteforvaltningsloven, gjelder det i dag to hovedsett av saksbehandlingsregler. Det ene er gitt i ligningsloven, som gir saksbehandlingsregler for områdene formues- og inntektsskatt, arbeidsgiveravgift, svalbardskatt, artistskatt og petroleumsskatt. Det andre finnes i forvaltningsloven, som gir utfyllende saksbehandlingsregler for behandlingen av saker etter merverdiavgiftsloven, folketrygdloven, særavgiftsloven, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven og merverdiavgiftskompensasjonsloven. Departementets forslag til alminnelige saksbehandlingsregler i skatteforvaltningsloven bygger på gjeldende saksbehandlingsregler i forvaltningsloven og ligningsloven.

## 11.2 Veiledningsplikt

### 11.2.1 Gjeldende rett

#### 11.2.1.1 *Forvaltningsloven*

Forvaltningsloven § 17 første ledd pålegger myndighetene et selvstendig ansvar for at «saken er så godt opplyst som mulig før vedtak treffes». Bestemmelsen gjelder direkte for førsteinstansens behandling av saker om enkeltvedtak. For klagesaker uttrykkes det samme i § 33 femte ledd. Samlet gir reglene uttrykk for undersøkelsesprinsippet eller utredningsplikten, som er et grunnprinsipp i den alminnelige forvaltningsretten. Slik prinsippet er kommet til uttrykk i forvaltningsloven, innebærer det at myndighetene har ansvaret for saksutredningen, herunder at saken er opplyst slik at partenes interesser blir ivaretatt på en ordentlig måte.

Ved vurderingen av hva som er «så godt opplyst som mulig» foretas en avveining av hva som etter omstendighetene i det enkelte tilfelle er praktisk mulig og økonomisk forsvarlig. Hensynet til samfunnets og partenes forventninger og korrekte og hensiktsmessige beslutninger må avveies mot hensynet til forvaltningens praktiske muligheter for å løse sine oppgaver og partenes interesse i å få saker avsluttet. Ved denne vurderingen er det også relevant hvorvidt andre aktuelle lover legger ansvaret for saksopplysningen på partene selv, noe som er tilfelle for de skatteartene hvor forvaltningsloven i dag gjelder utfyllende. Både merverdiavgiftsloven og særavgiftsloven bygger på selvdeklareringsystemet, hvor de skattepliktiges omfattende opplysningsplikt og ansvar for skattefastsettingen står svært sentralt. I disse er utgangspunktet at myndighetenes utredningsplikt får mindre betydning som en følge av de skattepliktiges omfattende opplysningsplikt. Avgiftsmyndighetene kan ha en viss plikt til å innhente ytterligere opplysninger når situasjonen tilsier det. Forvaltningen kan i utgangspunktet ikke bebreides om opplysninger som taler til gunst for en skattepliktig ikke er kommet fram fordi den skattepliktige ikke har oppfylt sin opplysningsplikt, eller på annen måte ikke har fulgt den oppfordring vedkommende måtte ha fått for å opplyse om forholdet.

I tillegg til reglene om utredningsplikt oppstiller forvaltningsloven en alminnelig veiledningsplikt for forvaltningsorganene. Etter forvaltningsloven § 11 skal forvaltningsorganer som behandler saker med en eller flere private parter av eget tiltak vurdere partenes behov for veiledning. Etter forespørsel fra en part, og ellers når sakens art eller partenes forhold gir grunn til det, skal forvaltningen gi veiledning om gjeldende rett på saksområdet og om partens rettigheter mv. Forvaltningsloven § 11 har også regler om veiledning til de som henvender seg til uriktig myndighetsorgan eller hvis henvendelsen inneholder feil som avsender bør gjøres klar over.

### 11.2.1.2 Ligningsloven

Ligningsloven inneholder ingen bestemmelser om utredningsplikt. Ligningsforvaltningen er gjennom systemet med selvangivelser basert på en omfattende opplysningsplikt for skattyter selv.

Derimot oppstiller ligningsloven i § 3-1 en veiledningsplikt for skattekontoret. Plikten til å gi veiledning forutsetter en forespørsel fra den skattepliktige, og bestemmelsen pålegger således ikke skattekontoret noen plikt til å drive oppsøkende virksomhet. Likevel er det lagt til grunn at ligningsmyndighetene har en viss plikt til selv å ta initiativ, med sikte på å få saken forsvarlig oppklart før vedtak treffes. Forutsetningen må da være at ligningsmyndighetene på grunnlag av de opplysningene de allerede har, kan se at det kan foreligge ytterligere relevante forhold. I Høyesteretts dom inntatt i Rt. 2000 s. 2014 uttaler førstvoterende med tilslutning fra de øvrige dommerne blant annet:

*«Eg finn innleiingsvis grunn til å påpeike at det er skattytaren som har plikta til å leggje til rette grunnlaget for likningsstyresmaktene sine vedtak gjennom å gi dei nødvendige faktiske opplysningane. Men det er også slik at likningsstyresmaktene har ei plikt til, når dei opplysningane som ligg føre gir grunn til det, å gjennomføre undersøkingar for å sikre eit forsvarleg avgjerdsgrunnlag.»*

Veiledningsplikten etter ligningsloven omfatter først og fremst en plikt til å yte veiledning om utfyllingen av skjemaer som gjelder ligningen. Skattekontoret plikter ikke å fylle ut skjemaer på vegne av skattyter. I tillegg til den ubetingede plikten til å yte veiledning om utfyllingen av skjemaer, har skattekontoret en plikt etter § 3-1 annet punktum til å gi ytterligere veiledning om forhold som har betydning for skattyteren dersom arbeidssituasjonen tillater det. Rent hypotetiske forhold kan den skattepliktige ikke kreve utredet av skattekontoret.

### 11.2.2 Departementets vurderinger og forslag

For de fleste av skatteartene som omfattes av departementets forslag til felles skatteforvaltningslov, gjelder det en omfattende opplysningsplikt for de skattepliktige. Gjennom regler om opplysningsplikt om egne forhold, og selvdeklareringsystemer, er de skattepliktige gitt hovedansvaret for at saker om deres egne skatteforhold blir tilstrekkelig opplyst. Behov for at skattemyndighetene selv må utrede saken i noen særlig grad oppstår i utgangspunktet først der de skattepliktige har misligholdt sin opplysningsplikt, ved for eksempel å unnlate å levere egenoppgaver som skattemelding. Skattemyndighetene må da fastsette skattegrunnlaget ved skjønn. Skattemyndighetene har plikt til å innhente ytterligere opplysninger for å sikre et forsvarlig skjønnsgrunnlag, når opplysningene som skattemyndighetene besitter tilsier det. Undersøkelsesplikten er ikke særlig omfattende. Hovedregelen på skatteområdet er derfor at myndighetenes utredningsplikt får mindre betydning som følge av de skattepliktiges omfattende opplysningsplikt. På denne bakgrunn mener departementet det er lite hensiktsmessig å lovfeste noen generell utredningsplikt på skatteområdet. Kravene som stilles til myndighetenes utredning i saker hvor den skattepliktige ikke har overholdt

opplysningsplikten sin, anses best regulert i bestemmelser om fastsetting ved skjønn, jf. omtale nedenfor i punkt 18.2.4.

Departementet foreslår derimot at en generell bestemmelse om myndighetenes veiledningsplikt inntas i skatteforvaltningsloven, etter mønster av ligningsloven § 3-1. Etter departementets mening passer bestemmelsen bedre for forvaltningssystemene på skatteområdet enn regelen i forvaltningsloven som legger opp til en individuell vurdering av den enkeltes behov for veiledning. Bestemmelsen departementet foreslår går ut på at skattepliktige og andre som henvender seg til skattemyndighetene for å få bistand til utfylling av meldinger mv., har rett på veiledning fra vedkommende skattemyndighet. Dette er ment å omfatte både skattepliktige og tredjeparter som skal gi opplysninger til skattemyndighetene på ulike måter og som ber om veiledning, for eksempel skattepliktige som skal fylle ut skattemelding etter lovens kapittel 8 eller tredjeparter som skal levere tredjepartsopplysninger etter lovens kapittel 7. Bestemmelsen legger også opp til at skattemyndighetene har plikt til å yte generell veiledning om lover, forskrifter og praksis som har betydning for den skattepliktiges rettigheter. Denne plikten er imidlertid avhengig av skattemyndighetenes arbeidssituasjon. Departementet legger til grunn at omleggingen til ny fastsettingsmodell for formues- og inntektsskatt vil føre til at veiledningsplikten vil bli noe mer sentral enn hva den er i dag. Utviklingen på området går i retning av at skattemyndighetenes bistand til de skattepliktige i forkant av fastsettingen blir viktigere, samtidig som det kan ventes noe mindre bruk av ressurser på perioden etter skatteoppgjør, se nærmere omtale av dette i punkt 15.3.3 nedenfor.

Forslaget til lovregulering i § 5-1 gir uttrykk for en minimumsløsning, og vil i hovedsak gjelde myndighetenes plikter overfor den enkelte. Dette er rettigheter den enkelte skattepliktige eller tredjepart kan påberope seg. Bestemmelsen setter ingen skranker for hva skattemyndighetene kan gi av informasjon ellers, for eksempel av generell veiledning via Internett.

Departementet foreslår også at det i skatteforvaltningslovens veiledningsbestemmelse inntas to regler fra forvaltningsloven om plikt til å vise til korrekt myndighetsorgan og plikt til å varsle om åpenbare feil av betydning for den skattepliktige som myndighetene oppdager. Dette er regler som gir uttrykk for god forvaltningsskikk. Departementet ser det som hensiktsmessig å lovfeste at den som står bak henvendelsen skal orienteres dersom henvendelsen videresendes til rett organ.

Departementet viser til forslag til § 5-1.

## **11.3 Muntlige henvendelser**

### **11.3.1 Gjeldende rett**

Forvaltningsloven § 11 d bestemmer at i den utstrekning en forsvarlig utførelse av tjenesten tillater det, skal en part som har saklig grunn for det, gis adgang til å tale

mundtlig med en tjenestemann ved det forvaltningsorgan som behandler saken. Dersom en part ved mulige forhandlinger, konferanser eller telefonsamtaler gir nye opplysninger eller anførsler av betydning for avgjørelsen av saken, skal de så vidt mulig nedtegnes eller protokolleres. Det samme gjelder iakttagelser en tjenestemann gjør ved befaring eller lignende.

Etter ligningsloven § 3-2 skal den som ønsker det, når ikke særlige grunner taler mot det, gis anledning til å samtale om sin ligning eller sin opplysningsplikt med en tjenestemann på skattekontoret. Adgangen gjelder for skattytere og opplysningspliktige tredjeparter. Skattekontoret kan kreve skriftlig bekreftelse på muntlige opplysninger når vedkommende pliktet å gi opplysningene eller ønsker å påberope at han har gitt dem.

### **11.3.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en generell bestemmelse om muntlige henvendelser til skattemyndighetene i skatteforvaltningsloven § 5-2. Bestemmelsen er utformet etter mønster av ligningsloven § 3-2 nr. 1, da ligningslovens løsning etter departementets oppfatning er godt tilpasset skatteforvaltningslovens område. Departementet foreslår at adgangen til samtale med skattemyndighetene skal gjelde konkrete foreliggende spørsmål om egen skatteplikt eller egen plikt til å gi opplysninger om andres forhold. Departementet foreslår å lovfeste at nye og relevante opplysninger av betydning for saken så vidt mulig skal nedtegnes, på samme måte som i forvaltningsloven § 11 d. Råd som gis ved slike henvendelser er ikke formelt bindende for myndighetene. Dersom skattepliktige ønsker en bindende tilbakemelding på konkrete spørsmål, kan adgangen til å anmode om en bindende forhåndsuttalelse være aktuell, se nedenfor i kapittel 12.

Departementet viser til forslag til § 5-2.

## **11.4 Saksbehandlingstid**

### **11.4.1 Gjeldende rett**

Forvaltningsloven § 11 a gir regler om saksbehandlingstid og krav til foreløpig svar. Forvaltningsorganet skal forberede og avgjøre saken uten ugrunnet opphold. Dersom det må ventes at det vil ta uforholdsmessig lang tid før en henvendelse kan besvares, skal forvaltningsorganet snarest mulig gi et foreløpig svar hvor det gjøres rede for grunnen til at henvendelsen ikke kan behandles tidligere og om mulig angis når svar kan ventes. Slikt foreløpig svar kan unnlates dersom det må anses som åpenbart unødvendig. I saker som gjelder enkeltvedtak skal foreløpig svar gis dersom en henvendelse ikke kan besvares i løpet av en måned etter at den er mottatt.

Ligningsloven har ingen generelle bestemmelser om saksbehandlingstid og foreløpig svar.

## **11.4.2 Departementets vurderinger og forslag**

Forvaltningsloven § 11 a gjelder for de skatteartene som følger forvaltningsloven i dag. Etter departementets syn er det av hensyn til skattepliktige og tredjeparters rettssikkerhet hensiktsmessig med lovregulering av krav til skattemyndighetenes saksbehandlingstid og plikt til å sende foreløpig svar. Departementet foreslår derfor en bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 5-3 etter mønster av forvaltningsloven § 11 a første og annet ledd.

Departementet viser til forslag til § 5-3.

## **11.5 Fullmektig**

### **11.5.1 Gjeldende rett**

Etter forvaltningsloven § 12 har en part rett til å la seg bistå av advokat eller annen fullmektig på alle trinn av saksbehandlingen. Enhver myndig person eller en organisasjon som vedkommende er medlem av kan brukes som fullmektig. I visse tilfeller kan forvaltningsorganet likevel tilbakevise noen som uten å være advokat, søker erverv ved å opptre for andre i forvaltningssaker. Tjenestemenn tilsatt ved forvaltningsorgan innenfor det forvaltningsområdet som saken hører under, kan ikke opptre som fullmektig. Alle henvendelser i en sak kan gjøres ved fullmektig, og parten har rett til å ha med seg fullmektig ved personlig oppmøte for forvaltningsorganet. Fra forvaltningsorganets side skal alle meddelelser og henvendelser skje til fullmektigen for så vidt forholdet dekkes av fullmakten. Parten kan også underrettes direkte når dette finnes hensiktsmessig. I tillegg er det presisert at parten kan kreve å bli underrettet ved siden av eller i stedet for fullmektigen. Fullmektig som ikke er advokat skal legge fram skriftlig fullmakt, mens advokat ikke behøver dette med mindre forvaltningsorganet finner grunn til å kreve det.

Ligningsloven § 3-3 gir enhver som har rettigheter eller plikter overfor ligningsmyndighetene, rett til å la seg bistå eller representere av advokat eller annen fullmektig på alle trinn av saksbehandlingen. Fullmektigen skal legge fram skriftlig fullmakt når ligningsmyndighetene ber om det. Meldinger og henvendelser fra ligningsmyndighetene skal rettes til fullmektigen for så vidt forholdet klart dekkes av fullmakten. Henvendelser kan likevel rettes direkte til fullmaktsgiveren når hensynet til denne tilsier det, og fullmektigen skal da gjøres kjent med henvendelsen når det kan ha betydning for ham. Det er presisert at disse reglene ikke er til hinder for at selvangivelser, skattekort, meldinger om skatteoppgjør og lignende masseutsendelser sendes direkte til en skattyter som har fullmektig.

### **11.5.2 Departementets vurderinger og forslag**

Etter departementets syn er det ikke store realitetsforskjeller mellom bestemmelsene om fullmektig i forvaltningsloven § 12 og ligningsloven § 3-3. Departementet foreslår en

generell bestemmelse om fullmektig i skatteforvaltningsloven § 5-4. Bestemmelsen bygger på ligningsloven § 3-3.

Retten til å la seg bistå av fullmektig skal gjelde på alle trinn av saksbehandlingen, og alle henvendelser i en sak kan gjøres ved fullmektig.

Departementet ser det ikke som nødvendig med presiseringer i loven av hvem som kan opptre som fullmektig. Øvrig regelverk vil kunne medføre begrensninger, og blant annet setter domstolloven § 218 grenser for hvem som kan utøve ervervsmessig eller stadig yting av rettshjelp. Det er etter departementets syn heller ikke nødvendig å presisere i lovteksten at fullmaktsgiveren kan kreve å bli underrettet ved siden av eller i stedet for fullmektigen.

Departementet viser til forslag til § 5-4.

## **11.6 Innsyn i saksdokumenter**

### **11.6.1 Gjeldende rett**

#### **11.6.1.1 Forvaltningsloven**

Etter forvaltningsloven § 18 er hovedregelen at en part har rett til å gjøre seg kjent med sakens dokumenter. Unntak fra krav om innsyn følger av §§ 18a til 19. Bestemmelsene i §§ 18a til 18d omhandler unntak for ulike typer av interne dokumenter. Dokument som organet har utarbeidet for sin egen interne saksforberedelse, kan unntas fra innsyn. Det samme gjelder dokument som organet har innhentet fra et underordnet organ til bruk i den interne saksforberedelsen, dersom unntak er nødvendig for å sikre forsvarlige interne avgjørelsesprosesser. Deler av dokument som inneholder råd om og vurderinger av hvordan et organ bør opptre i en sak, og som organet har innhentet for saksforberedelsen, kan unntas når det er påkrevd av hensyn til en forsvarlig ivaretagelse av det offentliges interesser i saken. Selv om et dokument eller deler av det er unntatt fra innsyn etter disse reglene, har parten rett til å gjøre seg kjent med de deler som inneholder faktiske opplysninger eller sammendrag eller annen bearbeidelse av faktum, jf. § 18 c. Dette gjelder likevel ikke faktiske opplysninger uten betydning for avgjørelsen, og heller ikke når opplysningene eller bearbeidelsen finnes i et annet dokument som parten har tilgang til.

Forvaltningsloven § 19 første ledd gjør unntak fra innsyn for opplysninger i dokumenter av ulik karakter. Parter har ikke krav på innsyn i opplysninger i et dokument som er av betydning for Norges utenrikspolitiske interesser eller nasjonale forsvars- og sikkerhetsinteresser, når slike opplysninger kan unntas etter offentleglova §§ 20 og 21. Det samme gjelder dokument som angår tekniske innretninger, produksjonsmetoder, forretningsmessige analyser og beregninger og forretningshemmeligheter ellers, når de er av en slik art at andre kan utnytte dem i sin egen næringsvirksomhet. Også opplysninger i dokument som angår forskningsideer eller forskningsprosjekter i sak

som gjelder økonomisk støtte eller rådgivning fra det offentlige i forbindelse med forskningsprosjekt, kan unntas. Videre har en part ikke krav på innsyn i opplysninger i dokument som det av hensyn til hans helse eller hans forhold til personer som står ham nær, må anses utilrådelig at han får kjennskap til, likevel slik at opplysningene på visse vilkår kan gjøres kjent for en representant. Med mindre det er av vesentlig betydning for en part, har han heller ikke krav på å få gjøre seg kjent med opplysninger i et dokument som gjelder en annen persons helseforhold eller andre forhold som av særlige grunner ikke bør meddeles videre, jf. § 19 annet ledd.

Selv om det er adgang til å gjøre unntak fra innsyn etter forvaltningsloven, skal forvaltningsorganet likevel vurdere å gi helt eller delvis innsyn, og etter § 18 annet ledd bør innsyn gis dersom hensynet til parten veier tyngre enn behovet for unntak.

Reglene om taushetsplikt i forvaltningsloven § 13 er ikke til hinder for at opplysningene i en sak gjøres kjent for sakens parter eller deres representanter, jf. § 13 b første ledd nr. 1. Partens rett til innsyn går dermed foran taushetsplikten. Parten har likevel ikke krav på innsyn i opplysninger som omfattes av forvaltningsloven § 19. Dersom en part eller partsrepresentant gjøres kjent med taushetsbelagte opplysninger, kan opplysningene bare brukes i den utstrekning det er nødvendig for å ivareta partens tarv i saken, jf. § 13 b annet ledd. Ellers gjelder taushetsplikten, og forvaltningsorganet skal gjøre parten eller representanten oppmerksom på dette. Overtredelse kan straffes etter straffeloven § 121 dersom vedkommende er gjort oppmerksom på at dette kan skje.

Etter forvaltningsloven § 20 bestemmer forvaltningsorganet ut fra hensynet til en forsvarlig saksbehandling hvordan dokumentene skal gjøres tilgjengelig for partene, og blant annet skal det på anmodning gis papirkopi eller elektronisk kopi. Dersom partsinnsyn kan motvirke muligheten for å få saken avklart, kan det fastsettes at parten ikke skal ha adgang til dokumentene så lenge undersøkelser pågår. Dersom parten har krav på å se deler av et dokument, kan opplysningene gis ved utdrag dersom det finnes hensiktsmessig. Når det gis innsyn skal det settes en frist for partens mulige uttalelse i saken, såfremt det ikke er satt en frist etter § 16 om forhåndsvarsling eller denne fristen anses utilstrekkelig. Dersom hensynet til vesentlige offentlige eller private interesser taler mot utsettelse, kan organet unnlate å sette slik frist.

Saksbehandlings- og klageregler for avgjørelser om innsyn er regulert i forvaltningsloven § 21. Avslag på krav om innsyn skal være skriftlig, og parten skal gjøres oppmerksom på hvilken bestemmelse som ligger til grunn for avslaget og det aktuelle ledd og bokstav i bestemmelsen. Det skal opplyses om retten til å klage og klagefristen. Den som har satt fram kravet, kan påklage avslaget i samsvar med lovens kapittel VI om klage og omgjøring.



### **11.6.1.2 Ligningsloven**

I ligningsloven er innsyn i saksdokumenter regulert i § 3-4. Hovedregelen er at skattyter har rett til innsyn i saksdokument som angår hans ligning, jf. § 3-4 nr. 1. Unntak følger av § 3-4 nr. 2. Dette gir likevel bare en adgang for ligningsmyndighetene til å nekte innsyn, og det enkelte tilfelle skal vurderes konkret. Etter ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav a kan ligningsmyndighetene holde tilbake dokument inntil det spørsmålet dokumentet gjelder er avgjort ved ligningen etter kapittel 8, og etter bokstav b kan dokument holdes tilbake inntil skattyteren har besvart spørsmål han har fått etter lovens kapittel 6 om det dokumentet angår. Dokument som er utarbeidet for saksforberedelsen av ligningsforvaltningen eller av valgt, oppnevnt eller engasjert rådgiver eller sakkyndig, kan holdes tilbake etter nr. 2 bokstav c. Videre kan det nektes innsyn i et dokument dersom hensynet til ligningsmyndighetenes kontrollarbeid tilsier det, jf. nr. 2 bokstav e. Dokument som ikke har hatt eller vil få selvstendig betydning for noen ligningsavgjørelse, kan unntas etter nr. 2 bokstav d.

Ligningsloven § 3-4 regulerer ikke direkte forholdet mellom innsynsretten i egne saksdokumenter og taushetsplikt. I tolloven er det på samme måte som i forvaltningsloven uttrykkelig tatt inn at taushetsplikten etter loven ikke er til hinder for at opplysningene i en sak gjøres kjent for sakens parter eller deres representanter, jf. § 12-1 første ledd annet punktum. Tolloven § 12-1 gjelder tilsvarende for særavgifter og motorkjøretøyavgifter, jf. særavgiftsloven § 7 og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 10. Taushetspliktsreglene er nærmere omtalt i kapittel 9 ovenfor.

Skattekontoret eller Skattedirektoratet bestemmer ut fra hensynet til en forsvarlig saksbehandling hvordan skattyteren skal gjøres kjent med dokument eller deler av dokument, jf. ligningsloven § 3-4 nr. 3. Den som ber om det, skal få kopi eller utskrift.

I utgangspunktet er skattyters rett til å klage til Skattedirektoratet over skattekontorets avslag på krav om innsyn etter § 3-4 begrenset til avslag gitt under forberedelsen av en sak for skatteklagenemnda eller Riksskattenemnda. Avslag på krav om innsyn kan likevel påklages til Skattedirektoratet på ethvert trinn av saksbehandlingen når avslaget er begrunnet i unntakene i § 3-4 nr. 2 bokstav c for interne dokumenter eller bokstav e om hensynet til kontrollarbeidet. Klagefristen er tre uker.

### **11.6.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en felles bestemmelse om innsyn i saksdokumenter i skatteforvaltningsloven § 5-5.

Forslaget til § 5-5 regulerer retten til innsyn i saker etter skatteforvaltningsloven. Departementet foreslår at enhver skal ha rett til å gjøre seg kjent med saksdokumenter i sin egen sak. Retten omfatter skattepliktige, tredjeparter og trekkpliktige mv. etter loven. Det må dreie seg om dokumenter som er knyttet til vedkommendes egen sak. Dersom opplysninger om andre skattepliktige mv. er anvendt i saken, skal

vedkommende i utgangspunktet ha rett til innsyn i opplysningene, se nærmere om dette nedenfor og i punkt 9.3. Innsynsretten omfatter imidlertid ikke andres saker, selv om tilsvarende problemstillinger er behandlet her. Innsynsretten er i § 5-5 formulert som en “rett til å gjøre seg kjent med”, etter mønster av forvaltningsloven § 18, siden vedkommende selv aktivt må be om innsyn.

Dokumentbegrepet er ment å ha samme innhold som i offentleglova og forvaltningsloven, se offentleglova § 4 og forvaltningsloven § 2 første ledd bokstav f.

Unntak fra retten til innsyn foreslås regulert i § 5-5 annet ledd. Unntakene gir bare en adgang for skattemyndighetene til å nekte innsyn. Departementet understreker at retten til innsyn i egne saksdokumenter er viktig for skattepliktiges rettssikkerhet, og foreslår i § 5-5 fjerde ledd å lovfeste en plikt for skattemyndighetene til å vurdere merinnsyn i tilfeller hvor det er adgang til å gjøre unntak fra innsyn etter annet ledd. Ligningsloven har ingen slik bestemmelse i dag. Bestemmelsen tilsvarer forvaltningsloven § 18 annet ledd, og innebærer at når det er adgang til å gjøre unntak fra innsyn, skal skattemyndighetene likevel vurdere å gi helt eller delvis innsyn. Innsyn bør gis dersom hensynet til den som ber om innsyn veier tyngre enn behovet for unntak.

Etter bokstav a kan skattemyndighetene holde tilbake dokumenter som er utarbeidet for den interne saksforberedelsen. Unntaket gjelder dokumenter som er utarbeidet for saksforberedelsen av forvaltningsorganet selv eller av organer som er over-, under- eller sideordnet det organet hvor det bes om innsyn. Bestemmelsen bygger på ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav c og forvaltningsloven §§ 18 a og 18 b.

Når det gjelder rett til innsyn i dokumenter i klagesak, følger det i dag av forvaltningsloven § 33 fjerde ledd at parten skal sendes kopi av underinstansens uttalelse dersom parten kan kreve innsyn i denne uten hinder av forvaltningsloven § 19. Ligningsloven gir ikke skattyter krav på innsyn i underinstansens uttalelse eller innstilling til vedtak i nemnd, men det følger av Skattedirektoratets retningslinjer at skattekontorets vedtaksutkast til skatteklagenemnda automatisk skal sendes skattyter der skattekontoret foreslår at klagen ikke fullt ut tas til følge. Etter departementets syn bør klageren alltid sendes kopi av underinstansens uttalelse i klagesak og det forberedende organets innstilling til vedtak i klagenemnd. Klagerens rett til å se dokumenter i klagesaker foreslås regulert særskilt i lovutkastet § 13-6 femte ledd om saksforberedelse i klagesak. Klageren skal sendes kopi av underinstansens uttalelse når saken oversendes til klageinstansen. I saker hvor klageinstansen er en nemnd, skal klageren alltid sendes kopi av det forberedende organets innstilling til vedtak i nemnda. Dette gjelder likevel ikke opplysninger som nevnt i § 5-5 femte ledd. Bestemmelsen i § 13-6 er nærmere omtalt i punkt 19.8 nedenfor.

Dokumenter utarbeidet for saksforberedelsen av oppnevnt eller engasjert rådgiver eller sakkyndig kan videre holdes tilbake etter § 5-5 annet ledd bokstav a. Dette svarer til bestemmelsen i ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav c annet alternativ. Uttrykket «valgt»

rådgiver eller sakkyndig foreslås likevel ikke videreført da det ikke lenger anses å være aktuelt.

Etter forvaltningsloven § 18 c har en part som hovedregel rett til å gjøre seg kjent med faktiske opplysninger eller sammendrag eller annen bearbeidelse av faktum, selv om et dokument eller deler av det er unntatt etter §§ 18 a eller b om interne saksdokumenter. Ligningsloven har ingen slik bestemmelse. Etter departementets syn bør en slik regel gjelde tilsvarende etter skatteforvaltningsloven, og dette foreslås inntatt i § 5-5 tredje ledd.

Departementet ser ikke behov for en generell regel i skatteforvaltningsloven om adgang for myndighetene til å holde et dokument tilbake inntil det spørsmålet som dokumentet gjelder er avgjort, jf. gjeldende unntak i ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav a. Dette unntaket er særlig begrunnet i den ligningsprosessen som ligningsloven legger opp til. Fastsettingsmetoden for formues- og inntektsskatt foreslås imidlertid endret, se nedenfor i punkt 15.3. Etter departementets syn er det likevel behov for et slikt unntak fra innsyn for saker som behandles av Oljeskattenemnda. Petroleumsstatteområdet står her i en særstilling siden Oljeskattenemnda er skattemyndighet i første instans og Oljeskattekontoret forbereder saker for nemnda. Av hensyn til hensiktsmessige arbeidsprosesser mellom Oljeskattekontoret og Oljeskattenemnda foreslår departementet et unntak i annet ledd bokstav b, slik at dokument kan holdes tilbake inntil Oljeskattenemnda har avgjort saken.

I utkast til § 5-5 annet ledd bokstav c er det inntatt at skattemyndighetene kan holde tilbake dokument når hensynet til skattemyndighetenes kontrollarbeid tilsier det. Unntaket bygger på ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav e, og er ment å omfatte både opplysninger om generelle kontrollrutiner mv. og opplysninger som gjelder den aktuelle saken. Departementet foreslår ikke et tilsvarende unntak i skatteforvaltningsloven som i ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav b, som gir adgang til å unnta et dokument inntil skattyter har besvart kontrollspørsmål vedkommende har fått om det dokumentet angår. Etter departementets syn er det prinsipielt lite heldig at bortfall av en prosessuell rett brukes som sanksjon, og inngrep i innsynsretten anses ikke som et egnet virkemiddel ved skattepliktiges manglende oppfyllelse av sine plikter. Tilfeller som i dag omfattes av unntaket i ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav b vil likevel kunne omfattes av departementets forslag til § 5-5 annet ledd bokstav c. Det skal imidlertid ikke i seg selv være tilstrekkelig til å gjøre unntak etter § 5-5 annet ledd bokstav c at den skattepliktige har unnlatt å gi opplysninger som myndighetene har bedt om. Det må i tillegg foretas en konkret vurdering av om partsinnsyn i det enkelte tilfellet kan motvirke muligheten for å få saken avklart. Det er viktig at unntaket ikke strekkes for langt.

I § 5-5 femte ledd foreslås det et unntak fra retten til innsyn for opplysninger som angår tekniske innretninger, produksjonsmetoder, forretningsmessige analyser og beregninger og forretningshemmeligheter ellers, når opplysningene er av en slik art at andre kan utnytte dem i sin egen næringsvirksomhet. Bestemmelsen bygger på

forvaltningsloven § 19 første ledd bokstav b. Ligningsloven § 3-4 har ingen unntak for slike opplysninger. Bakgrunnen for forslaget er forholdet mellom innsynsretten og taushetsplikten, som omtales nærmere i kapittel 9 ovenfor. Selv om partens rett til innsyn etter forvaltningsloven går foran taushetsplikten, jf. § 13 b første ledd nr. 1, kan opplysninger om forretningshemmeligheter likevel unntas fra innsyn etter § 19. Departementet foreslår regulert i taushetspliktbestemmelsene i skatteforvaltningsloven at taushetsplikten ikke er til hinder for at skattepliktige mv. gis rett til innsyn i egne saksdokumenter, se forslag til § 3-2 og omtale i punkt 9.3 ovenfor. Etter departementets syn er det også etter skatteforvaltningsloven behov for å kunne skjerme visse opplysninger om forretningshemmeligheter fra innsyn, og bestemmelsen fra forvaltningsloven § 19 første ledd bokstav b anses å gi en hensiktsmessig regulering i skatteforvaltningsloven. Skattemyndighetene må imidlertid være bevisste på hvordan taushetsbelagte opplysninger om skattepliktige anvendes i andre skattepliktiges saker. De øvrige unntakene i forvaltningsloven § 19 anses ikke å være relevante for skatteforvaltningslovens område. Adgangen etter § 5-5 femte ledd til å gjøre unntak gjelder bare for de aktuelle opplysningene, og ikke for resten av dokumentet.

Forslaget til § 5-5 sjette ledd regulerer gjennomføringen av innsyn. Bestemmelsen bygger på forvaltningsloven § 20 og ligningsloven § 3-4 nr. 3. Skattemyndighetene bestemmer ut fra hensynet til en forsvarlig saksbehandling hvordan dokumentet eller deler av dokumentet skal gjøres kjent for den som ber om innsyn, og på anmodning skal det gis kopi av dokument. Har den skattepliktige mv. krav på å få se deler av et dokument, kan opplysningene gis ved utdrag.

Krav til skattemyndighetenes avslag på anmodning om innsyn er regulert i § 5-5 syvende ledd, som er utformet på bakgrunn av forvaltningsloven § 21 første ledd.

Forslaget til § 5-5 siste ledd omhandler adgangen til å klage på myndighetenes avslag på krav om innsyn. Departementet foreslår at alle avslag på innsynskrav skal kunne påklages av den som har bedt om innsyn, noe som er en utvidelse av klageadgangen for de skatteartene som i dag omfattes av ligningsloven. Klageadgangen skal følge reglene i lovens kapittel 13, likevel slik at klagefristen skal være tre uker.

Departementet viser til forslag til § 5-5.

## **11.7 Fristberegning**

### **11.7.1 Gjeldende rett**

#### **11.7.1.1 Forvaltningsloven**

Den alminnelige regelen om klagefrist følger av forvaltningsloven § 29. Fristen for å klage er tre uker fra det tidspunktet underretning om vedtaket er kommet fram til parten. I de tilfeller underretning skjer ved offentlig kunngjøring, begynner fristen å løpe fra den dag vedtaket første gang ble kunngjort. I eForvaltningsforskriften § 11

annet ledd, jf. forvaltningsloven § 15 a tredje ledd bokstav d, er det gitt utfyllende regler om hva som ligger i vilkåret «kommet frem» når kommunikasjonen fra forvaltningen skjer elektronisk. Klagefristen etter forvaltningsloven § 29 begynner da å løpe fra det tidspunktet enkeltvedtaket er gjort tilgjengelig for parten, og varsel om dette er sendt.

For den som ikke har mottatt noen underretning om vedtaket, løper fristen fra det tidspunkt vedkommende har eller burde ha skaffet seg kjennskap til vedtaket, jf. forvaltningsloven § 29 annet ledd. Ved vedtak som går ut på å tilstå noen en rettighet, skal klagefristen for andre likevel senest løpe ut når det har gått tre måneder fra tidspunktet vedtaket ble truffet.

Etter forvaltningsloven § 29 tredje ledd avbrytes klagefristen dersom en part krever å få oppgitt begrunnelsen for vedtaket. En ny klagefrist tar da til å løpe fra det tidspunkt meddelelse om begrunnelse er kommet fram til riktig mottaker.

Etter forvaltningslovens § 30 er en klage fremmet i tide dersom den før utløpet av fristen er levert til postoperatør som skal sørge for å få sendingen fram til forvaltningsorganet eller til offentlig tjenestemann med fullmakt til å ta i mot klagen. Dersom erklæringen ikke kommer fram, må den gjentas innen en uke etter at avsender har fått vite om dette eller burde ha forstått det, eller, om den opprinnelige fristen var kortere, innen en frist av samme lengde som denne. Ved elektronisk kommunikasjon anses klage som rettidig framsatt når den er kommet fram til den elektroniske adressen som forvaltningsorganet har oppgitt for mottak av elektroniske klager innen klagefristens utløp, jf. eForvaltningsforskriften § 11 siste ledd.

Fristene etter forvaltningsloven skal regnes i overensstemmelse med reglene i domstolloven § 148 og 149, jf. forvaltningsloven § 30 siste punktum. Dette innebærer at for frister som er angitt etter dager skal man ikke telle med den dagen da fristen begynner å løpe. Derimot skal man regne med den møtedagen eller dagen da den aktuelle handlingen som fristen gjelder tidligst kan foretas eller senest må være foretatt. Frister som er angitt i uker, måneder eller år løper ut den dagen i den siste uken eller den siste måneden som etter sitt navn eller tall svarer til den dagen da fristen begynner å løpe. Dersom ikke måneden har tilsvarende tall, ender fristen på den siste dagen i måneden. En frist kan også settes til en bestemt kalenderdag, jf. § 148 tredje ledd. Etter domstolloven § 149 forlenges fristen til første virkedag dersom den angitte frist ender på en lørdag, helgedag eller dag som etter lovgivningen er likestilt med helgedag.

#### **11.7.1.2 Ligningsloven**

Ligningsloven § 3-7 har regler om hvordan frister i medhold av loven skal beregnes. Lovens hovedregel er at klagefrister, frist for å sette fram krav og lignende løper fra det tidspunkt da vedkommende melding er kommet fram. I utgangspunktet er det derfor ikke avgjørende når en avgjørelse er truffet. Fristen løper selv om den person saken gjelder, rent faktisk ikke har gjort seg kjent med vedkommende melding, for eksempel

dersom skattyter har reist bort lengre tid uten å ha fått ettersendt post. I praksis er det lagt til grunn at det er den som påberoper seg at henvendelsen er kommet fram til et bestemt tidspunkt som har bevisbyrden for dette. For klage over ordinær ligning løper klagefristen likevel fra det tidspunktet skatteoppgjør er sendt skattyter, jf. § 9-2 nr. 4.

I ligningsloven § 3-7 nr. 2 er ligningsmyndighetene gitt adgang til å fastsette utløpsdatoen for klagefrister og lignende ved særskilt angivelse i meldingen. Fristen må likevel ikke settes kortere enn det som følger etter hovedregelen etter bestemmelsens første ledd.

Etter ligningsloven § 3-7 nr. 3 anses frister for meddelelse til ligningsmyndighetene overholdt ved at rekommandert sending leveres til postoperatør før fristens utløp. Klage over ligning skal likevel for å være rettidig leveres skattekontoret innen utløpet av fristen, jf. § 9-2 nr. 3 og 4.

Ved beregningen av fristene skal man ikke regne med den dagen fristen begynner å løpe, jf. ligningsloven § 3-7 nr. 4. Fristen løper ut på slutten av dens siste dag eller fastsatt dato, men løper likevel til siste virkedag hvis den ellers skulle løpe ut på en lørdag, søndag, helligdag eller lovfestet høytidsdag. Selvangivelsesfrister kan likevel løpe ut på lørdag eller helligdager mv., uten at fristen forskyves til neste virkedag.

#### **11.7.1.3 Merverdiavgiftsloven**

I merverdiavgiftsloven § 15-8 er det gitt særbestemmelse om frister for levering av omsetningsoppgave for ulike typer avgiftssubjekter. Bestemmelsen må forstås slik at omsetningsoppgaven må være kommet fram til avgiftsmyndighetene innen fristene som angis i bestemmelsen. Oppgaver som er levert elektronisk anses for å ha kommet fram når den er loggført som godkjent i mottakssentralen, jf. § 15-8 annet ledd. Tidspunktet for loggføring i mottakssentralen framgår av en kvittering som gis i skjermbildet og som kan skrives ut.

#### **11.7.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet ser det ikke som hensiktsmessig å regulere alle fristene som skal gjelde innenfor skatteforvaltningslovens virkeområde direkte i lovteksten. I stedet foreslår departementet at de fleste fristene angis i en samleforskrift til loven, og at det i loven gis en felles bestemmelse om hvordan fristene skal beregnes, herunder regler om når fristene begynner å løpe og hva som skal til for at meldinger anses levert innenfor fristen.

Departementet foreslår regler om fristberegning i skatteforvaltningsloven § 5-6. Som omtalt ovenfor i punkt 7.4.2 foreslår departementet at forvaltningsloven § 15 a om elektronisk kommunikasjon og forskrifter gitt i medhold av bestemmelsen, herunder eForvaltningsforskriften, som hovedregel skal gjelde tilsvarende for behandlingen av

saker etter skatteforvaltningsloven, se lovutkastet § 1-3 bokstav a. I eForvaltningsforskriften er det gitt utfyllende regler om fristberegning ved elektronisk kommunikasjon, som vil gjelde tilsvarende for behandlingen av saker etter skatteforvaltningsloven. Disse reglene presiserer hva som ligger i lovens vilkår når kommunikasjonen skjer elektronisk, og vil gi de praktiske hovedreglene om fristberegning.

Av frister som utløses av en melding fra myndighetene er særlig klagefrister praktiske. Som hovedregel foreslår departementet at frister i medhold av loven skal begynne å løpe fra den dagen melding fra skattemyndighetene er kommet fram til mottaker, se lovutkastet § 5-6 første ledd. Dette tilsvarer reglene i forvaltningsloven § 29 første ledd første punktum og ligningsloven § 3-7 nr. 1. Forvaltningslovens regler omhandler likevel bare klagefrister, mens bestemmelsen i skatteforvaltningsloven i likhet med ligningslovens skal omfatte også andre frister. Det skal være mulig å avvike fra hovedregelen ved særskilt bestemmelse. Departementet ser det som lite praktisk at det settes frist for tilbakemelding på beskjeder fra skattemyndighetene som offentliggjøres ved kunngjøring.

Når det gjelder nærmere regler om fristberegning, herunder hva som skal til for at en meddelelse til skattemyndighetene anses å ha blitt avgitt rettidig, foreslår departementet at nærmere regler gis i forskrift, se lovutkastet § 5-6 annet ledd. Som nevnt vil de praktiske hovedreglene for beregning av frister følge av eForvaltningsforskriften. Forslaget til § 5-6 annet ledd sikrer at tilsvarende regler for levering på papir kan gis i forskrift til skatteforvaltningsloven.

Departementet foreslår ikke å videreføre særreglene for fristberegning i ligningsloven § 9-2 nr. 3 og 4.

Departementet viser til forslag til § 5-6.

## **11.8 Forhåndsvarsling**

### **11.8.1 Gjeldende rett**

Forvaltningsloven § 16 bestemmer at en part som ikke allerede ved søknad eller på annen måte har uttalt seg i saken, skal varsles før vedtak treffes og gis høve til å uttale seg innen en nærmere angitt frist. Om ikke annet er uttrykkelig sagt, løper fristen fra den dag varselet er sendt. Forhåndsvarselet skal gjøre rede for hva saken gjelder og ellers inneholde det som anses påkrevd for at parten på forsvarlig måte kan vareta sitt tarv, og skal i regelen gis skriftlig. Fra myndighetenes plikt til å sende forhåndsvarsel gis flere unntak i § 16 tredje ledd. Varsling kan unnlates dersom det ikke er praktisk mulig eller vil medføre fare for at vedtaket ikke kan gjennomføres. Dersom parten ikke har kjent adresse og ettersporing vil kreve mer tid eller arbeid enn rimelig i forhold til partens interesser og betydningen av varselet, kan varsel også unnlates. I tillegg kan det gjøres unntak dersom parten allerede på annen måte har fått kjennskap til at vedtak

skal treffes og har hatt rimelig foranledning og tid til å uttale seg, eller varsel av andre grunner må anses åpenbart unødvendig.

Ligningsloven har ingen generell bestemmelse om varslingsfrist før vedtak treffes, men plikt for ligningsmyndighetene til å forhåndsvarsle før visse typer avgjørelser treffes er regulert i enkelte bestemmelser. Ligningsloven § 8-3 omhandler krav til varsel dersom skattyterens oppgaver fravikes eller settes til side ved ligningen etter ligningsloven kapittel 8. Dersom endringssak etter ligningsloven kapittel 9 er tatt opp på annen måte enn ved klage fra skattyteren, skal vedkommende varsles med en passende frist for å uttale seg før saken avgjøres, jf. § 9-7. Er vedtak truffet uten slikt varsel til skattyteren, kan vedtaket ved klage bringes inn for samme myndighet til ny behandling. Dersom en endringssak utvides til å omfatte andre spørsmål i skattyterens ligning som ikke tidligere ble behandlet i samme sak, gjelder varslingsreglene i § 9-7 tilsvarende, jf. § 9-5 nr. 6. Før summarisk endring etter ligningsloven § 9-9 gjennomføres, skal skattyteren varsles om endringsmåten, og det oppstilles krav til varselets innhold, jf. § 9-9 nr. 4. Videre skal det før tilleggs�skatt etter § 10-2 fastsettes, sendes skattyter et varsel med minst tre ukers frist for å uttale seg, jf. § 10-2 nr. 2. I tillegg er det gitt særskilte regler om varsel ved kontroll i § 3-5. Den sistnevnte bestemmelsen gjelder en annen type avgjørelser enn det som omhandles her, og omtales nærmere nedenfor i punkt 16.13.

### **11.8.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en felles bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 5-7 om krav til forhåndsvarslingsfrist før skattemyndighetene treffer enkeltvedtak. Bestemmelsen bygger på forvaltningsloven § 16, og har også elementer fra ligningsloven § 9-7. Etter departementets syn bør det gjelde generelle regler om varslingsfrist før denne typen avgjørelser treffes. Anvendelsen av begrepet «enkeltsvedtak» i skatteforvaltningsloven er omtalt nærmere ovenfor i punkt 7.3.4, se også lovutkastet § 1-2 bokstav d.

Varslingsplikten gjelder overfor den vedtaket retter seg mot, som kan være en skattepliktig, en tredjepart eller en trekkpliktig.

I lovutkastet § 13-2 foreslås det regler om at andre enn den vedtaket retter seg mot skal ha klagerett på visse bestemte typer vedtak. Dette gjelder aksjeselskap og allmennaksjeselskap, selskaper hvor deltakerne skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-45, boligselskap og den som skal svare skatt etter eiendomsskatteloven. Departementet ser det som hensiktsmessig at disse aktørene varsles om vedtak som de har klagerett på etter § 13-2, og foreslår inntatt et slikt varslingskrav i § 5-7 første ledd annet punktum.

Den som varsles skal gis en passende frist for å uttale seg. Fristen må være tilstrekkelig lang til å gi vedkommende en reell mulighet til å sette seg inn i saken og ivareta sine interesser ved å uttale seg.



I § 5-7 annet ledd foreslås det regler om forhåndsvarselets innhold etter mønster av forvaltningsloven § 16 annet ledd første punktum. Kravene til forhåndsvarselets innhold vil etter departementets oppfatning variere etter sakens art og omfang. Også her må det veiledende prinsipp være at mottakeren skal gis en reell mulighet til å ivareta sine interesser.

I § 5-7 tredje ledd foreslås enkelte unntak fra varslingsplikten. Unntakene bygger på forvaltningsloven § 16 tredje ledd. Dersom varsling vil medføre fare for at vedtaket ikke kan gjennomføres, kan forhåndsvarsling unnlates etter bokstav a. Det samme gjelder etter bokstav b dersom den vedtaket retter seg mot ikke har kjent adresse og ettersporing vil kreve mer tid eller arbeid enn rimelig sett hen til vedkommendes interesser og betydningen av varselet. Bokstav c gjør unntak for tilfeller der den vedtaket retter seg mot allerede ved søknad, klage eller på annen måte har fått kjennskap til at vedtak skal treffes og har hatt rimelig foranledning og tid til å uttale seg, eller varsling av andre grunner må anses åpenbart unødvendig.

Myndighetenes vedtak om skatteberegning etter lovutkastet § 9-2 tredje ledd vil være enkeltvedtak om skattefastsetting, se omtale i punkt 7.3.4.2 ovenfor. Det vil ikke være behov for forhåndsvarsling før slike beregningsvedtak treffes, og departementet foreslår å presisere i § 5-7 fjerde ledd at varsling skal unnlates i disse tilfellene.

Dersom forhåndsvarsling skulle ha vært gitt i en sak, og enkeltvedtak treffes uten at slikt varsel er gitt, foreslår departementet at den vedtaket retter seg mot ved klage skal kunne bringe vedtaket inn for samme myndighet til ny behandling, se § 5-7 femte ledd. Denne regelen vil som særregel gå foran den generelle bestemmelsen om virkningen av saksbehandlingsfeil i § 5-11. Dette tilsvarer løsningen i ligningsloven § 9-7 annet punktum, og sikrer reell toinstansbehandling ved en eventuell senere klage på vedtaket.

Dersom forhåndsvarsel er sendt og skattemyndighetene likevel ikke treffer det varslede vedtaket, har den som har mottatt varselet behov for å bli informert om sakens utfall. Departementet foreslår å innta en slik informasjonsplikt i § 5-7 sjettede ledd.

Ligningsloven § 8-3 nr. 2 oppstiller unntak fra varslingsplikten ved fravikelse av selvangivelsen når endringen er av mindre betydning. Etter departementets syn vil det kunne være behov for lignende unntak også for saker etter skatteforvaltningsloven. Departementet foreslår derfor i § 5-7 syvende ledd en hjemmel til å gi forskriftsregler om unntak fra forhåndsvarsling i bestemte typer av saker.

I skatteforvaltningsloven kapittel 14 om administrative reaksjoner er det gitt særregler om krav til forhåndsvarsel før det treffes vedtak om tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt og overtredelsesgebyr. Disse kommer i tillegg til de alminnelige reglene i § 5-7.

Pålegg om kontroll etter skatteforvaltningsloven kapittel 10 vil både kunne være en prosessledende avgjørelse og et «enkeltvedtak» etter lovutkastet § 1-2 bokstav d. For å

sikre varsling ved pålegg om kontroll foreslås dette regulert særskilt, se lovutkastet § 10-12 og omtale i punkt 16.13 nedenfor.

Departementet viser til forslag til § 5-7.

## **11.9 Begrunnelse**

### **11.9.1 Gjeldende rett**

#### **11.9.1.1 *Forvaltningsloven***

Forvaltningsloven § 24 gir regler om krav til begrunnelse for enkeltvedtak. Hovedregelen er at enkeltvedtak skal grunngis. I utgangspunktet skal begrunnelsen gis samtidig med at vedtaket treffes. I andre saker enn klagesaker kan forvaltningsorganet imidlertid la være å gi samtidig begrunnelse dersom det innvilger en søknad og det ikke er grunn til å tro at noen part vil være misfornøyd med vedtaket, og det samme gjelder i saker om fordeling av tillatelser eller andre fordeler mellom flere parter. Dersom samtidig begrunnelse ikke er gitt, kan parten likevel kreve begrunnelse gitt etter at vedtaket er truffet. Slikt krav må settes fram i løpet av klagefristen eller innen tre uker etter at parten mottok underretning dersom ingen klagefrist løper. Etter § 29 tredje ledd avbrytes klagefristen dersom en part framsetter slikt krav om begrunnelse mens fristen løper. Unntak fra kravet til begrunnelse av enkeltvedtak gjelder i den utstrekning det ikke kan gis uten å røpe opplysning som parten etter forvaltningsloven § 19 ikke har krav på å bli kjent med.

Krav til begrunnelsens innhold følger av forvaltningsloven § 25. I begrunnelsen skal det vises til de regler vedtaket bygger på, med mindre parten kjenner reglene. I den utstrekning det er nødvendig for å sette parten i stand til å forstå vedtaket, skal begrunnelsen også gjengi innholdet av reglene eller den problemstilling vedtaket bygger på. De faktiske forhold vedtaket bygger på skal også nevnes i begrunnelsen, med unntak av tilfeller hvor de faktiske forhold er beskrevet av parten selv eller i et dokument som er gjort kjent for parten. I de sistnevnte tilfeller kan det tas inn en henvisning til den tidligere framstillingen, og kopi av framstillingen skal vedlegges i underretningen til parten. Det følger videre av § 25 tredje ledd at de hovedhensyn som har vært avgjørende ved utøving av forvaltningsmessig skjønn bør nevnes i begrunnelsen, men der det er gitt retningslinjer for skjønnsutøvelsen vil en henvisning til disse i alminnelighet være tilstrekkelig.

#### **11.9.1.2 *Ligningsloven***

Ligningsloven har bestemmelser om krav til begrunnelse for visse bestemte typer vedtak. Når skattyterens oppgaver fravikes eller settes til side ved ligningen, skal det av påtegning på selvangivelsen eller dokument som følger denne eller av protokoll som føres, gå fram hva fraviket består i eller avgjørelsen går ut på, jf. § 8-3 nr. 5. Ligningsmyndighetene har ikke plikt til automatisk å sende opplysningene til skattyter.

Når skattyter har mottatt skatteoppgjør etter § 8-9, kan vedkommende imidlertid kreve at skattekontoret gir opplysninger om hvordan ligningsmyndighetene har kommet fram til fastsettingene, jf. § 8-9 nr. 2. Etter § 3-11 nr. 1 skal det i vedtak som treffes i endringssak og sak om tilleggsskatt angis de endringer i skattyterens ligning som er vedtatt og hvilke andre spørsmål som er avgjort, med en kort begrunnelse. Når skattekontoret avgjør endringssak og skattyter ikke har kommet med innsigelser til varsel om endring, eller skattyters klage fullt ut tas til følge, gjelder § 8-3 nr. 5 tilsvarende slik at det er tilstrekkelig at begrunnelsen framkommer internt, jf. § 3-11 nr. 4.

### **11.9.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en generell bestemmelse om krav til begrunnelse av enkeltvedtak i skatteforvaltningsloven § 5-8. Anvendelsen av begrepet «enkeltvedtak» i skatteforvaltningsloven er omtalt nærmere i punkt 7.3.4 ovenfor, se også lovutkastet § 1-2 bokstav d.

Etter departementets syn er krav til begrunnelse av skattemyndighetenes vedtak viktig av hensyn til skattepliktige og tredjeparters muligheter for å ivareta sine rettigheter. Forslaget til bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 5-8 bygger på forvaltningsloven §§ 24 og 25, men er tilpasset skatteforvaltningslovens område.

Departementets forslag til § 5-8 første ledd bygger på forvaltningsloven § 24 første ledd. Hovedregelen er at enkeltvedtak skal begrunnes. Begrunnelsen skal gis samtidig med at vedtaket treffes. Departementet foreslår ikke å innta slike unntak fra kravet om samtidig begrunnelse som gis i forvaltningsloven og ligningsloven i dag. Når begrunnelsen skal tilpasses etter vedtaket, se nedenfor, ser departementet ikke grunn til å gjøre unntak. Når skattemyndighetene treffer et enkeltvedtak, bør begrunnelsen for vedtaket være klar, og det kan da ikke anses som for arbeidskrevende å ta denne inn i vedtaket.

Myndighetenes vedtak om skatteberegning etter lovutkastet § 9-2 tredje ledd vil være enkeltvedtak om skattefastsetting, se punkt 7.3.4.2 ovenfor. Det vil ikke være behov for begrunnelse av slike beregningsvedtak, og departementet foreslår derfor et unntak i § 5-8 første ledd annet punktum.

Annet ledd omhandler krav til begrunnelsens innhold, og bygger delvis på forvaltningsloven § 25. Departementet foreslår inntatt i lovteksten at begrunnelsens omfang og innhold skal tilpasses vedtakets art og viktighet. For eksempel vil det ha betydning hvorvidt vedtaket er til gunst eller ugunst for den skattepliktige eller tredjeparten, størrelsen på beløpet vedtaket dreier seg om og hvem vedtaket retter seg mot. Ved vurderingen av beløpets størrelse må det tas i betraktning hvem vedtaket gjelder. Dersom en skattepliktig får medhold i en klagesak, er behovet for en utfyllende begrunnelse mindre enn i saker hvor en skattepliktig ikke gis medhold. Jo mer

innгриpende et vedtak er, desto større krav bør stilles til begrunnelsen. Ved noen vedtak vil det være tilstrekkelig med en helt summarisk begrunnelse, og skattemyndighetene vil i noen typer av saker kunne anvende standardbegrunnelser.

I begrunnelsen skal det vises til de regler og de faktiske forhold vedtaket bygger på, med mindre dette må anses unødvendig. En henvisning til en tidligere framstilling av de faktiske forhold kan erstatte en gjengivelse. Unntaket er ment å ha karakter av en sikkerhetsventil.

Dersom enkeltvedtaket som treffes er i samsvar med forhåndsvarsel fra skattemyndighetene etter § 5-7, og den vedtaket retter seg mot ikke har kommet med innvendinger mot varselet, foreslår departementet at en henvisning til det tidligere varselet skal være tilstrekkelig.

Tredje ledd gjør unntak fra kravet til begrunnelse i første ledd. Unntaket gjelder i den utstrekning begrunnelse ikke kan gis uten å røpe opplysning som den skattepliktige eller tredjeparten ikke har krav på innsyn i etter § 5-5 femte ledd. Dette gjelder visse typer opplysninger om forretningshemmeligheter, og svarer til løsningen i forvaltningsloven § 24 tredje ledd første punktum.

Departementet viser til forslag til § 5-8.

## **11.10 Underretning om enkeltvedtak**

### **11.10.1 Gjeldende rett**

#### **11.10.1.1 Forvaltningsloven**

Forvaltningsloven § 27 regulerer krav underretning til partene når enkeltvedtak er truffet. Etter første ledd skal partene som hovedregel underrettes om vedtaket så snart som mulig. Underretning skal gis av det forvaltningsorgan som har truffet vedtaket, hvis ikke særlige grunner tilsier at det overlates til et annet organ. I regelen gis underretning skriftlig, men hvis dette er særlig byrdefullt eller saken haster, kan underretningen gis muntlig eller på annen måte. Parten kan i slike tilfeller kreve å få vedtaket skriftlig bekreftet. Unntak fra kravet til underretning gjelder hvis det må anses åpenbart unødvendig og vedtaket ikke medfører skade eller ulempe for vedkommende part. Etter § 27 annet ledd bør begrunnelsen gjengis i underretningen i saker der begrunnelse etter forvaltningsloven § 24 skal gis samtidig med vedtaket. Hvis dette på grunn av særlige forhold ikke kan gjennomføres, og i tilfeller hvor det ikke er krav til samtidig begrunnelse, skal det i underretningen i stedet gis opplysninger om på hvilken måte partene kan gjøre seg kjent med begrunnelsen.

I underretningen skal det etter § 27 tredje ledd blant annet gis opplysninger om klageadgang, klagefrist, klageinstans og den nærmere framgangsmåte ved klage, samt

om retten til å se sakens dokumenter. Fjerde ledd oppstiller ytterligere krav til innholdet i visse tilfeller.

#### **11.10.1.2 Ligningsloven**

Ligningsloven har bestemmelser om plikt til underretning ved visse typer vedtak. Etter § 8-9 nr. 1 skal skatteoppgjøret sendes skattyter så snart det er ferdig. Melding om fastsetting av formue og inntekt fastsatt etter reglene i skatteloven §§ 10-40 til 10-45 skal sendes selskapets styre og daglig leder. Melding om kildeskatt på utbytte skal sendes til selskapet som har eller skulle ha trukket kildeskatten. I endringssaker og saker om tilleggsskatt skal skattekontoret sende gjenpart av vedtaket til skattyteren med opplysning om adgangen til å klage på vedtaket, jf. § 3-11 nr. 2.

#### **11.10.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en generell bestemmelse om plikt for skattemyndighetene til å sende underretning om enkeltvedtak. Anvendelsen av begrepet «enkeltvedtak» i skatteforvaltningsloven er omtalt nærmere i punkt 7.3.4 ovenfor, se også lovutkastet § 1-2 bokstav d.

Forslaget til § 5-9 bygger delvis på forvaltningsloven § 27. Etter departementets syn er noen av de særreglene som oppstilles i forvaltningsloven § 27 ikke praktiske på skatteforvaltningslovens område. Departementets forslag til § 5-9 om underretning om enkeltvedtak er derfor enklere utformet. Skattemyndighetene skal sørge for at det gis underretning om vedtaket til den vedtaket retter seg mot. Med underretning om vedtaket menes hele vedtaket, med begrunnelse etter § 5-8, og ikke bare konklusjonen. I underretningen skal det gis opplysninger om eventuell klageadgang, klagefrist, klageinstans og den nærmere framgangsmåten ved klage, om retten etter § 5-5 til å se sakens dokumenter og eventuell søksmålsfrist. Er det etter lovens § 15-5 stilt vilkår for å reise søksmål, skal det også opplyses om dette. Ved skattemyndighetenes endring av tidligere vedtak skal det opplyses om retten til å kreve dekning av sakskostnader, med mindre det er usannsynlig at den vedtaket retter seg mot har hatt vesentlige sakskostnader eller det må antas at vedkommende kjenner retten. Innholdet bør etter departementets syn tilpasses den enkelte sakens art og omfang. Departementet kan ikke se at det er behov for unntak fra kravet til underretning om vedtak.

Pålegg om kontroll etter skatteforvaltningsloven kapittel 10 vil både kunne være en prosessledende avgjørelse og et «enkeltvedtak» etter lovutkastet § 1-2 bokstav d. Saksbehandlingsreglene ved kontroll foreslås regulert særskilt, se lovutkastet § 10-12 og omtale nedenfor i punkt 16.13.

Departementet viser til forslag til § 5-9.

## 11.11 Sakskostnader

### 11.11.1 Gjeldende rett

#### 11.11.1.1 *Forvaltningsloven*

Forvaltningsloven § 36 er et selvstendig rettslig grunnlag for en part til å få dekket særlige sakskostnader til advokat, sakkyndig mv. som har påløpt i forbindelse med å få endret et vedtak til egen gunst. Bestemmelsen gjelder ved siden av andre rettslige grunnlag som regler om sakskostninger etter tvisteloven kapittel 20 og alminnelige erstatningsrettslige prinsipper.

Hovedregelen i forvaltningsloven § 36 første ledd er at dersom et vedtak blir endret til gunst for en part, skal parten tilkjennes dekning for vesentlige kostnader som har vært nødvendige for å få endret vedtaket. I kravet om at kostnadene må være «vesentlige» ligger blant annet at bagatellmessige kostnader slik som for eksempel porto ikke dekkes. I utgangspunktet dekkes heller ikke partenes tap ved tidsspillet, slik som tapt arbeidsfortjeneste. Dette utgangspunktet kan imidlertid fravikes der det foreligger et åpenbart tap på grunn av nødvendig fravær som lønsmottaker. Utgifter til advokat og annen sakkyndig bistand vil som hovedregel regnes som en «vesentlig» kostnad.

At kostnaden må ha vært «nødvendig» for å få endret vedtaket innebærer en viktig begrensning i retten til å få dekket utgifter.

Vurderingen av nødvendighetsvilkåret skal ta utgangspunkt i hva parten og dennes advokat med rimelighet har oppfattet som naturlige tiltak for å få endret vedtaket. Det vil likevel ikke fullt ut være opp til disse å avgjøre hvilke kostnader som er nødvendige. Den nærmere avgrensningen beror på en konkret vurdering av skjønnsmessig karakter, der partens eller advokatens subjektive oppfatning av situasjonen bare er ett av flere momenter. Sakens vanskelighetsgrad både med hensyn til jus og faktum, og hvor store verdier saken gjelder, vil være relevant. Når parten har benyttet advokat, vil blant annet alminnelige forventninger til advokaters kunnskap om regelverket og forvaltningssystemet kunne innvirke på vurderingen av nødvendighetsvilkåret. Sannsynligheten for at ulike innvendinger mot vedtaket vil føre fram har betydning for i hvilken grad arbeidet med en klage vil bli ansett som nødvendig.

Selv om de nevnte vilkårene for sakskostnader er oppfylt, skal kostnader ikke dekkes når årsaken til at vedtaket må endres er partens eget forhold eller forhold utenfor partens og forvaltningens kontroll, eller andre særlige forhold taler mot det.

Krav om dekning må settes fram senest tre uker etter at melding om det nye vedtaket er kommet fram til parten, men forvaltningen kan likevel forlenge klagefristen eller gi oppreisning for oversittelse av fristen etter forvaltningsloven § 29 fjerde ledd og §§ 30 til 32, jf. § 36 tredje ledd tredje punktum.

Det er det forvaltningsorganet som treffer vedtak om endring som også skal vurdere spørsmålet om dekning av sakskostnader. Ved endring av fastsatt særavgift innebærer dette at spørsmålet avgjøres av Toll- og avgiftsdirektoratet dersom endringsvedtaket er fattet her, og ved tollregionen når endringsvedtaket er fattet ved denne instans. På merverdiavgiftsområdet blir klage på fastsatt merverdiavgift behandlet i Klagenemnda for merverdiavgift. Merverdiavgiftsloven § 19-2 har en særregel om at dersom Klagenemnda endrer et vedtak til gunst for klager, ligger myndigheten til å tilkjenne sakskostnader til skattekontoret.

En avgjørelse om sakskostnader kan påklages etter reglene i forvaltningsloven kapittel VI, jf. § 36 tredje ledd fjerde punktum.

#### *11.11.1.2 Ligningsloven*

Det følger av ligningsloven § 9-11 nr. 1 og 2 at skattyter skal tilkjennes hel eller delvis dekning for sakskostnader i endringssaken når skatteklagenemnda, skattekontoret eller Riksskattenemnda endrer en ligningsavgjørelse til skattyters gunst. Det samme gjelder når skattekontoret endrer en avgjørelse til gunst for skattyter som følger av eller forutsettes i en domstolsavgjørelse, jf. § 9-11 nr. 3. I Prop. 1 LS (2014-2015) kapittel 13 foreslås det å oppheve Riksskattenemnda som et ledd i forslaget om ny klagenemndsordning, og reglene om Riksskattenemnda i ligningsloven § 9-11 er dermed foreslått opphevet.

Ligningsloven § 9-11 har et snevrere anvendelsesområde enn forvaltningsloven § 36, da det bare kan tilkjennes saksomkostninger etter endringer av skattefastsetninger (ligningsavgjørelse). Vilkårene for å få tilkjent saksomkostnader etter ligningsloven er også ansett som noe strengere enn vilkårene etter forvaltningsloven.

Etter ligningsloven § 9-11 nr. 4 skal saksomkostnader bare tilkjennes dersom kostnadene er «vesentlige, pådratt med god grunn og det ville være urimelig om skattyteren måtte dekke dem selv». Hva som kan regnes som vesentlige saksomkostnader må bero på en vurdering ut fra skattyterens økonomiske forhold. I praksis legges det til grunn at saksomkostnadene normalt må overstige 3 000 kroner for at de skal anses som vesentlige. I kravet om at kostnadene må være «pådratt med god grunn» ligger at det må være et rimelig forhold mellom de kostnader som skal dekkes og betydningen av det spørsmålet saken gjaldt. Ved vurderingen av når det vil være «urimelig» at skattyteren selv må dekke saksomkostnadene når en ligningsavgjørelse endres til hans gunst og de øvrige vilkår er oppfylt, må det foretas en konkret helhetsvurdering der både skattyterens og ligningsmyndighetenes forhold tas i betraktning. I dette ligger at skattyteren må ha gjort det som med rimelighet kan ventes for å bidra til sakens opplysning. Det er skattyters plikt gjennom selvangivelse og andre opplysninger å klarlegge alle faktiske forhold som knytter seg til skattyterens økonomi. Der skattyter ikke har gjort det som med rimelighet kan forventes for å bidra til sakens opplysning, vil det normalt ikke være urimelig at han selv bærer sine saksomkostnader. Skattyters

forhold må videre vurderes opp mot ligningsmyndighetenes forhold, det vil si saksbehandlingen og rettsanvendelsen i den konkrete saken. Det er særlig når ligningsmyndighetene har begått feil at det kan virke urimelig at skattyteren selv skal dekke kostnadene ved endringssaken.

Skattyteren må fremme krav om dekning av sakskostnader innen tre uker etter at meldingen om vedtaket er kommet fram, jf. § 9-11 nr. 1.

Er vilkårene for å tilkjenne sakskostnader etter ligningsloven § 9-11 oppfylt, kan sakskostnadene dekkes helt eller delvis. Som hovedregel dekkes kostnadene fullt ut, men delvis dekning kan være aktuelt der kostnadene virker urimelig høye vurdert ut fra sakens art og forløp. Skattyteren kan påklage skattekontorets avgjørelse om sakskostnader til skatteklagenemnda innen tre uker etter at melding om avgjørelsen er kommet fram, jf. § 9-11 nr. 5. Skatteklagenemndas avgjørelse kan ikke påklages.

#### **11.11.1.3 *Petroleumsskatteloven***

Skattepliktige etter petroleumsskatteloven kan klage over ligningen til Klagenemnda for petroleumsskatt, jf. petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav c. Etter § 6 nr. 1 bokstav c fjerde ledd skal Oljeskattekontoret når Klagenemnda endrer en ligningsavgjørelse til gunst for den skattepliktige, tilkjenne hel eller delvis dekning av sakskostnader. Via en henvisning i petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav c fjerde ledd er ligningsloven § 9-11 gitt tilsvarende virkning. Dette innebærer at det også for saker etter petroleumsskatteloven er et vilkår for å tilkjenne sakskostnader at kostnadene er vesentlige, pådratt med god grunn og at det ville vært urimelig om den skattepliktige måtte betale dem selv. Videre innebærer det blant annet at krav om dekning av sakskostnader må fremmes innen tre uker etter at meldingen om Klagenemndas kjennelse er kommet fram til den skattepliktige.

#### **11.11.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en egen bestemmelse i skatteforvaltningsloven som gir rett for den et enkeltvedtak retter seg mot til å få dekket kostnader vedkommende har pådratt seg i forbindelse med endring av vedtak, se lovutkastet § 5-10. Den foreslåtte bestemmelsen gjelder uavhengig av årsaken til at vedtaket endres. Den vedtaket retter seg mot kan dermed få dekket kostnader som er pådratt i forbindelse med den forvaltningsmessige behandlingen også i de tilfeller årsaken til at vedtaket endres er at endring er pålagt i rettskraftig dom. Dekning av kostnader til selve rettergangen følger imidlertid reglene i tvisteloven kapittel 20.

Lovutkastet § 5-10 første ledd bygger på forvaltningsloven § 36 første ledd. Det foreslås at vilkårene for å tilkjenne sakskostnader skal være at de aktuelle kostnadene har vært vesentlige, nødvendige for å få endret vedtaket og at endringen ikke skyldes eget forhold hos den vedtaket retter seg mot eller forhold utenfor vedkommendes og



skattemyndighetenes kontroll, eller at andre særlige forhold taler mot det. Vilkårene er i utgangspunktet ment å ha samme innhold som tilsvarende formuleringer i forvaltningsloven, men bestemmelsen må også tolkes i lys av at de skattepliktige selv er gitt en stor del av ansvaret for sakens opplysning på skatteforvaltningsområdet.

For skatteartene som i dag er omfattet av ligningslovens sakskostnadsregler innebærer forslaget at retten til å få dekket sakskostnader gjelder i flere sakstyper enn tidligere.

Lovutkastet § 5-10 gjelder ikke bare ved endring av skattefastsettingen, men ved endring av alle avgjørelser som er enkeltvedtak etter § 1-2 bokstav d.

Bestemmelsen gir rett til dekning av sakskostnader også for tredjeparter som får endret et enkeltvedtak. Ligningslovens regler gjelder i dag som nevnt bare endring av «ligningsavgjørelse», noe som i praksis innebærer at det bare er skattytere som omfattes av bestemmelsen.

Forslaget gir i prinsippet rett til dekning av sakskostnader ved endring av ethvert vedtak om skattefastsetting. Etter departementets syn skal det likevel svært mye til før sakskostnader tilkjennes etter at myndighetene har endret en skjønnsfastsetting. Dette skyldes vilkåret om endringen ikke må skyldes den skattepliktiges «eget forhold». Skjønnsfastsetting skjer først der den skattepliktige har unnlatt å oppfylle sin opplysningsplikt, og det kan da ikke anses urimelig om den skattepliktige selv må bære kostnadene for å få skjønnet endret når vedkommende i ettertid framlegger opplysninger som viser at skjønnet er feil.

En forskjell mellom ordlyden i lovutkastet § 5-10 og forvaltningsloven § 36 er presiseringen av at sakskostnader kan tilkjennes "helt eller delvis". Dette er en videreføring fra ligningslovens bestemmelse. Departementet mener at de skattepliktige som hovedregel skal tilkjennes full dekning, men at dekningen kan avkortes i spesielle tilfeller hvor kostnadene virker urimelig høye vurdert ut fra sakens art og forløp. For eksempel vil det kunne være aktuelt med avkorting der den skattepliktige har benyttet seg av en advokat som har brukt klart mer tid på saken enn det som framstår som rimelig. Denne regelen kan også utledes av kravet om at kostnadene må være «nødvendige», men av pedagogiske hensyn foreslår departementet å uttrykke regelen mer direkte.

Departementet foreslår at myndigheten til å avgjøre sakskostnadsspørsmålet legges til den myndighet som har fattet vedtak om endring, med unntak for tilfeller der et fastsettingsvedtak endres av en nemnd. I disse tilfellene ligger myndigheten til å avgjøre sakskostnadsspørsmålet til skattekontoret. Dette er en videreføring av gjeldende rett.

Det foreslås at krav om dekning av sakskostnader må fremmes innen seks uker etter at melding om endringsavgjørelsen er kommet fram. Dette innebærer en utvidelse sammenlignet med gjeldende rett da fristen etter både forvaltningsloven og

ligningsloven er tre uker. Departementet foreslår at en avgjørelse om sakskostnader skal kunne påklages i samsvar med reglene om klage over vedtak om skattefastsetting i lovutkastet kapittel 13. Dette vil for eksempel innebære at en klage over en sakskostnadsavgjørelse i en sak om endring av et vedtak om fastsetting av merverdiavgift skal behandles av Skatteklagenemnda.

Departementet viser til forslag til § 5-10.

## **11.12 Virkning av saksbehandlingsfeil**

### **11.12.1 Gjeldende rett**

Dersom reglene om behandlingsmåten gitt i eller i medhold av forvaltningsloven ikke er overholdt ved behandlingen av en sak som gjelder enkeltvedtak, er vedtaket likevel gyldig når det er grunn til å regne med at feilen ikke kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold, jf. forvaltningsloven § 41. Ligningsloven § 3-12 bestemmer det samme for så vidt gjelder enkeltvedtak etter ligningsloven.

### **11.12.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en tilsvarende bestemmelse om virkningen av saksbehandlingsfeil i skatteforvaltningsloven § 5-11 som i forvaltningsloven § 41 og ligningsloven § 3-12. Bestemmelsen omfatter saker etter loven som gjelder «enkeltvedtak». Anvendelsen av begrepet «enkeltvedtak» i skatteforvaltningsloven er omtalt nærmere i punkt 7.3.4 ovenfor, se også lovutkastet § 1-2 bokstav d.

Departementet viser til forslag til § 5-11.

## **12 LOVENS KAPITTEL 6: BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER**

### **12.1 Innledning**

Skattepliktige har fra tid til annen behov for å få avklart skattemessige konsekvenser av disposisjoner de planlegger å foreta. Av denne grunn ble det i 1991 innført en ordning med bindende forhåndsuttalelser for saker etter petroleumsskatteloven. I 2001 ble tilsvarende ordning innført i ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Ordningen går i korte trekk ut på at skattepliktige kan be om myndighetenes vurdering av de skattemessige konsekvensene av planlagte framtidige disposisjoner. Dersom den skattepliktige velger å gjennomføre den skisserte disposisjonen vil myndighetene være bundet til å foreta beskatningen i samsvar med uttalelsen dersom den skattepliktige krever det.

Etter departementets syn er bindende forhåndsuttalelser en hensiktsmessig ordning for å få avklart skattemessig tvil rundt økonomisk viktige disposisjoner. For de

skattepliktige er det gunstig på en rask og enkel måte å kunne få avklart skattemessige konsekvenser av en gitt disposisjon før den eventuelle disposisjonen gjennomføres. Departementet foreslår her en videreføring og utvidelse av ordningen, slik at myndighetene kan gi bindende forhåndsuttalelser om disposisjoner på alle områder som skal omfattes av skatteforvaltningsloven.

Departementet foreslår i tillegg en endring i ordningen ved at det med unntak for petroleumsskatteområdet åpnes for at de skattepliktige kan klage en forhåndsuttalelse inn til ny behandling. Bakgrunnen er hensynet til skattepliktiges rettsikkerhet. For skatteartene på myndighetsområdet til Skatteklagenemnda og Skatteklagenemnda for Svalbard foreslås det at klagen skal behandles av nemnda. For de øvrige skatteartene foreslås det at klagen skal behandles av overordnet organ.

## **12.2 Bindende forhåndsuttalelser**

### **12.2.1 Gjeldende rett**

Ligningsloven § 3A-1 og merverdiavgiftsloven § 17-1 har likelydende bestemmelser om bindende forhåndsuttalelser. Etter disse bestemmelsene kan skattepliktige be om skattekontorets og Skattedirektoratets vurdering av de skattemessige konsekvensene av en konkret planlagt framtidig disposisjon. Dette gjelder bare når det er av «vesentlig betydning» for den skattepliktige å få klarlagt virkningene før igangsetting, eller spørsmålet er av allmenn interesse. I utgangspunktet er det skattekontorene som gir forhåndsuttalelsene, men dersom saken gjelder kompliserte eller prinsipielle spørsmål, eller spørsmål av allmenn interesse, skal uttalelsen gis av Skattedirektoratet.

En forhåndsuttalelse skal legges til grunn som bindende ved fastsettingen dersom den skattepliktige krever det og den faktiske disposisjonen er gjennomført i samsvar med forutsetningene for uttalelsen. For øvrig er ikke uttalelsen formelt bindende. Den skattepliktige er ikke bundet av svaret dersom vedkommende ikke ser seg tjent med det. Det kan ikke gis bindende forhåndsuttalelse om virkningene av en disposisjon som allerede er foretatt, eller om spørsmål som gjelder bevisvurdering, verdsettelse eller andre skjønnsmessige vurderinger utenom selve rettsanvendelsen. Uttalelse skal ikke gis om spørsmål som er av hypotetisk karakter eller som gjelder generell lovtolkning. En anmodning om uttalelse kan avvises dersom den bærer preg av ren skatteplanlegging, for eksempel hvor avsenderen skisserer flere alternative framgangsmåter og spør om hvilken framgangsmåte som gir minst skattebelastning. Det kan bare gis bindende forhåndsuttalelse om den skattepliktiges egne forhold. Ordningen er et supplement til myndighetenes alminnelige veiledningsplikt.

Petroleumsskatteloven § 6 nr. 4 regulerer bindende forhåndsuttalelser for skattepliktige som skal betale særskatt til staten. Ordningen med bindende forhåndsuttalelser på petroleumsskatteområdet er langt på vei den samme som for formues- og inntektsskatt og merverdiavgift. Også for bindende forhåndsuttalelser etter petroleumsskatteloven er det et krav om at forespørselen må gjelde en konkret forestående disposisjon og at det

er av vesentlig betydning å få klarlagt virkningene før en eventuell gjennomføring. Bindende forhåndsuttalelser etter petroleumsskatteloven gis av Oljeskattenemnda.

I tillegg til den alminnelige ordningen med bindende forhåndsuttalelser på petroleumsskatteområdet, kan Oljeskattekontoret etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 5 på anmodning gi forhåndsuttalelse om hva som skal medregnes som skattepliktig inntekt ved realisasjon av naturgass når transaksjoner skjer mellom parter med interessefellesskap eller skattepliktig tar naturgass ut av særskattepliktig virksomhet.

For merverdiavgiftskompensasjon, særavgifter og motorkjøretøyavgifter finnes det i dag ikke noen ordning med bindende forhåndsuttalelser. Skattepliktige som er i tvil om skattemessige spørsmål kan be om myndighetenes vurdering av spørsmålet, men svaret fra myndighetene vil ikke være bindende på samme måte som en bindende forhåndsuttalelse.

### **12.2.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en felles bestemmelse om skattemyndighetenes adgang til å gi bindende forhåndsuttalelser. Forslaget innebærer en utvidelse av den gjeldende ordningen, slik at myndighetene kan gi bindende forhåndsuttalelser på alle områder som foreslås omfattet av skatteforvaltningsloven.

Departementet ser det som hensiktsmessig at en felles ordning for bindende forhåndsuttalelser etter skatteforvaltningsloven bygges på ordningen som i dag er lovfestet i ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Med unntak av et par språklige justeringer er forslaget til § 6-1 første og tredje ledd en videreføring av gjeldende rett etter ligningsloven § 3A-1 og merverdiavgiftsloven § 17-1.

Departementet foreslår at bindende forhåndsuttalelse skal gis av "skattemyndighetene". Hvilket myndighetsorgan som skal gi uttalelse om konsekvenser for de ulike skatteartene vil framgå av forskrift. Departementet ser det som mest hensiktsmessig at uttalelser om en disposisjons konsekvenser for formues- og inntektsskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, svalbardskatt, artistskatt og merverdiavgiftskompensasjon skal gis av skattekontoret eller Skattedirektoratet. Gjeldende fordeling av saker mellom skattekontoret og Skattedirektoratet forutsettes videreført, slik at direktoratet avgjør kompliserte spørsmål og spørsmål av allmenn interesse eller prinsipiell betydning. For petroleumsskatt foreslås det en videreføring av gjeldende ordning ved at myndigheten til å gi forhåndsuttalelser skal ligge hos Oljeskattenemnda. Bakgrunnen for dette er den særskilte ordningen på petroleumsskatteområdet, hvor Oljeskattenemnda er skattemyndighet i første instans. Myndigheten til å gi bindende forhåndsuttalelser om særavgifter og motorkjøretøyavgifter foreslås lagt til tollregionen.

Departementet foreslår at adgangen til å be om en bindende forhåndsuttalelse etter skatteforvaltningsloven som hovedregel skal gjelde for skattepliktige. I dag følger det av forskrift 14. juni 2005 nr. 550 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker § 3 at også deltakerlignede selskaper, boligselskaper og sameier kan framsette anmodning om bindende forhåndsuttalelse for å få avklart bestemte spørsmål. På særavgiftsområdet er den «skattepliktige» den registrerte virksomheten. Også produsenter som vurderer å registrere seg, men hvor registrering avhenger av hvorvidt et produkt vil være særavgiftspliktig, kan ha behov for en bindende forhåndsuttalelse om avgiftsplikten. Produsenter som gjennom en planlagt disposisjon vil ha anledning til å registrere seg som særavgiftspliktig virksomhet bør etter departementets syn likestilles med skattepliktige i denne sammenhengen, slik at de har rett til å anmode om en bindende forhåndsuttalelse. Det samme gjelder brukergrupper som har rett til fritak fra særavgift ved at en registrert virksomhet fakturerer leveranser uten avgift. Departementet ser ikke behov for å presisere dette i lovteksten. I § 6-4 foreslås det en hjemmel for i forskrift å gi regler om blant annet hvem som kan framsette anmodning om en bindende forhåndsuttalelse, se nedenfor.

Departementet foreslår å videreføre skattepliktiges adgang etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 5 til å anmode Oljeskattekontoret om å gi uttalelse om markedsmessighet vedrørende salg av naturgass i skatteforvaltningsloven § 6-1 annet ledd.

Departementet viser til forslag til § 6-1.

## **12.3 Klage og domstolsprøving**

### **12.3.1 Gjeldende rett**

Bindende forhåndsuttalelser kan i henhold til ligningsloven § 3A-3, merverdiavgiftsloven § 17-3 og petroleumsskatteloven § 6 nr. 4 og 5 verken påklages eller bringes inn for domstolene. Det organet som har gitt en forhåndsuttalelse kan imidlertid gi en endret uttalelse dersom endringen er til gunst for den uttalelsen gjelder for, samt beslutte å behandle en anmodning selv om den tidligere er avvist, jf. forskrift 14. juni 2005 nr. 550 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker § 12.

Bakgrunnen for bestemmelsene om at det ikke er klage- eller søksmålsadgang er at ordningen utelukkende har til formål å la den skattepliktige raskt og enkelt få rede på hvordan skattemyndighetene vil vurdere de skattemessige spørsmål ved en nærmere beskrevet disposisjon. Så lenge en uttalelse ikke er påberopt av den skattepliktige, er den ikke å anse som en “fastsetting” som kan klages over etter de alminnelige klagereglene i ligningsloven, merverdiavgiftsloven eller forvaltningsloven. Det avgjørende hensynet bak avskåret søksmålsadgang er at prinsippet om at den som ønsker å bringe en sak for domstolene må ha et aktuelt behov for rettslig avklaring, ikke kan sies å være oppfylt ved administrative uttalelser av denne art.

Etter at en forhåndsuttalelse er lagt til grunn ved fastsettingen etter krav fra den skattepliktige, kan fastsettingen påklages og bringes inn for domstolene på vanlig måte. Det gjelder også den del av fastsettingen hvor forhåndsuttalelsen er lagt til grunn. Det er således ikke selve forhåndsuttalelsen som kan påklages eller bringes inn for domstolene. Det er den formelle fastsettingen (eller del av den) som da er klagegjensstand.

### **12.3.2 Departementets vurderinger og forslag**

I utgangspunktet bør ordningen med bindende forhåndsuttalelser være så enkel som mulig administrativt, slik at målet om at de skattepliktige raskt og effektivt skal kunne få avklart skattemyndighetenes syn på behandlingen av gitte tilfeller, oppfylles. Dette kan tale mot at det åpnes for behandling i flere instanser av spørsmål som til sist kan vise seg ikke å bli aktuelle.

Departementet ser likevel at skattepliktige vil kunne ha interesse i å påklage en forhåndsuttalelse i den skattepliktiges disfavør. Selv om bindende forhåndsuttalelser ikke er bindende for de skattepliktige, vil nok mange være tilbakeholdne med å foreta disposisjoner i strid med uttalelsen når det dreier seg om betydelige beløp. I praksis kan uttalelsen dermed få stor betydning for den skattepliktige selv om uttalelsen ikke kan anses som noen form for fastsetting av skatt. Uttalelsenes praktiske betydning taler for at det av hensyn til skattepliktiges rettssikkerhet bør åpnes for en administrativ klageadgang på bindende forhåndsuttalelser. I tillegg kommer at departementet som omtalt ovenfor i kapittel 8 har foreslått endringer i nemndsordningen på Skatteetatens område. Etter departementets syn vil den nye Skatteklagenemnda være godt rustet til å behandle klager på bindende forhåndsuttalelser som gjelder skatteartene på nemndas myndighetsområde.

Departementet foreslår at det i skatteforvaltningsloven innføres en ny regel om at bindende forhåndsuttalelser kan påklages etter de alminnelige klagereglene for vedtak om skattefastsetting i lovens kapittel 13. En bindende forhåndsuttalelse gitt av skattekontoret eller Skattedirektoratet vil dermed kunne klages inn for ny behandling av Skatteklagenemnda, jf. lovutkastet § 13-3. En klage på en forhåndsuttalelse som gjelder svalbardskatt vil gå til Skatteklagenemnda for Svalbard, mens Skattedirektoratet vil være klageinstans dersom uttalelsen gjelder merverdiavgiftskompensasjon. Klager på forhåndsuttalelser gitt av tollregionene skal behandles av Toll- og avgiftsdirektoratet. Klagefristen er seks uker. Det foreslås likevel ingen klageadgang på forhåndsuttalelser gitt av Oljeskattenemnda. Her vil saken allerede være behandlet av en uavhengig nemnd, og behovet for en ny behandling anses derfor ikke for å være det samme. Det foreslås heller ikke klageadgang på de særskilte bindende forhåndsuttalelsene som Oljeskattekontoret gir om hva som skal medregnes som skattepliktig inntekt ved realisasjon av naturgass, se lovutkastet § 6-1 annet ledd. Disse uttalelsene skiller seg klart fra de alminnelige forhåndsuttalelsene ved at de gjelder hvilken markedspris ved internsalg av gass som skal legges til grunn ved fastsettingen.

Prinsipielt kan det hevdes at skattepliktiges rett til å kunne påklage en forhåndsuttalelse i hans disfavør bør få sin parallell i en mulighet for overordnet myndighet til å overprøve forhåndsuttalelser gitt av skattekontorene eller tollregionene. Av hensyn til formålet med ordningen, som er en rask avklaring for skattepliktige og å binde myndighetene ved en senere skattefastsetting, legger departementet likevel ikke opp til noen overprøvingsadgang for overordnet myndighet. Departementet legger vekt på at en forhåndsuttalelse kun er bindende for den som har bedt om uttalelsen, og at skattemyndighetene kan hindre at det oppstår en uheldig presedens på andre måter enn å få en forhåndsuttalelse overprøvd. Bindende forhåndsuttalelse gitt av Skattedirektoratet 12. mars 2007 (BFU 19/07), som gjelder skatteplikt på godtgjørelse for arbeid i boligsameie, er et eksempel på dette. Finansdepartementet var ikke enige med Skattedirektoratet i at uttalelsen ga uttrykk for gjeldende rett på det aktuelle området. Departementet avga derfor en tolkningsuttalelse i samsvar med sitt syn, jf. brev 24. oktober 2007 til Skattedirektoratet. Skattedirektoratet presiserte i den publiserte forhåndsuttalelsen at uttalelsen ikke ga uttrykk for gjeldende rett, og henviste til departementets tolkningsuttalelse. Synspunktene i den bindende forhåndsuttalelsen fikk dermed virkning for den skattyteren som hadde bedt om uttalelsen, men ble ikke lagt til grunn i tilsvarende saker.

I tråd med hva som følger av gjeldende rett mener departementet at skattepliktige fortsatt ikke skal kunne påklage skattemyndighetenes beslutning om ikke å gi bindende forhåndsuttalelse. Etter departementets vurdering er behovet for å kunne påklage en avgjørelse om ikke å få en bindende forhåndsuttalelse ikke det samme som behovet for å få overprøvd en uttalelse som man ikke er enig i.

Et annet spørsmål er hvorvidt de skattepliktige skal kunne få prøvd en forhåndsuttalelse for retten uten at den er lagt til grunn for noen fastsetting.

Hovedregelen ved tvist om offentlig myndighetsutøvelse er at søksmål ikke kan anlegges før vedtak er truffet. I visse tilfeller er det likevel i rettspraksis akseptert at søksmål også kan anlegges før det foreligger et formelt vedtak. Dette har grovt sett vært aktuelt i saker hvor de nærmere omstendigheter er på det rene, og saksøkeren har et klart og aktuelt behov for avklaring av sin rettslige posisjon. En rettslig overprøving av bindende forhåndsuttalelser på skatteforvaltningsområdet ville på sin side innebære at domstolene tar standpunkt til generelle fortolkningsspørsmål uten noen faktisk tvistegjenstand (fastsetting) som avhenger av fortolkningsspørsmålet.

Dersom fortolkningen fra forhåndsuttalelsen blir lagt til grunn i myndighetenes fastsetting, kan den skattepliktige gå til søksmål om fastsettingen. Når klager over bindende forhåndsuttalelser etter forslaget i stor utstrekning skal behandles av en uavhengig nemnd, ser ikke departementet at det er behov for å innføre adgang til å prøve forhåndsuttalelser for retten. En domstolsbehandling vil også være tidkrevende, noe som ikke vil være i overenstemmelse med formålet om en rask og effektiv

avklaring. På denne bakgrunn foreslår departementet en videreføring av reglene om at en bindende forhåndsuttalelse ikke kan prøves for retten.

Departementet viser til forslag til § 6-2.

## **12.4 Gebyr**

### **12.4.1 Gjeldende rett**

Ligningsloven § 3A-2 og merverdiavgiftsloven § 17-2 stiller som vilkår at den skattepliktige må betale et gebyr for å ha krav på en bindende forhåndsuttalelse. Gebyret skal betales samtidig med at forespørselen sendes, og skattemyndighetene tar ikke saken til behandling så lenge gebyret ikke er innbetalt. Dersom flere skattepliktige sammen ber om forhåndsuttalelse om en aktuell disposisjon som berører dem alle, eller de skal foreta identiske disposisjoner, må hver enkelt skattepliktig innbetale et gebyr for at forhåndsuttalelsen skal bli bindende for dem.

Gebyrets størrelse er regulert i forskrift 14. juni 2005 nr. 550 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker, og er knyttet opp mot rettsgebyret. Størrelsen på gebyret skal gjenspeile den skattepliktiges formodentlige betalingsevne, og varierer etter hvem som framsetter anmodningen. Etter forskriften § 8 varierer gebyret fra et halvt rettsgebyr for lønnstakere, pensjonister og deres bo, til femten ganger rettsgebyret for store foretak. Rettsgebyret er per 1. november 2014 860 kroner, jf. lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr § 1.

Også i ordningen med bindende forhåndsuttalelser etter petroleumsskatteloven § 6 er det et vilkår at den skattepliktige betaler et gebyr. Gebyrets størrelse, som er satt til 25 ganger rettsgebyret, framkommer direkte av lovteksten i petroleumsskatteloven § 6 nr. 4.

### **12.4.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår at ordningen med at det skal betales gebyr for bindende forhåndsuttalelser videreføres. Reglene om at det skal betales gebyr foreslås samordnet i skatteforvaltningsloven § 6-3, mens gebyrets størrelse etter forslaget skal framgå av forskrift. Dette tilsvarer løsningen som i dag gjelder i ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Forslaget innebærer en lovteknisk endring sammenlignet med gjeldende rett innenfor petroleumsskatteområdet ved at angivelsen av gebyrets størrelse ikke lenger vil framgå direkte av lovteksten.

Det skal ikke betales nytt gebyr ved klage over en bindende forhåndsuttalelse.

Departementet viser til forslag til § 6-3.



## **12.5 Forskrifter**

### **12.5.1 Gjeldende rett**

Ligningsloven § 3A-4 og merverdiavgiftsloven § 17-4 gir departementet kompetanse til å gi forskrift med utfyllende regler om bindende forhåndsuttalelser. I forskrift 14. juni 2005 nr. 550 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker har departementet blant annet gitt nærmere bestemmelser om hvem som gir uttalelse i de ulike tilfellene, hva en anmodning om en bindende forhåndsuttalelse skal inneholde, gebyrets størrelse og om regler for publisering. Også etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 4 niende punktum er departementet gitt kompetanse til å gi forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene om bindende forhåndsuttalelser, jf. forskrift 22. november 1991 nr. 752 om bindende forhåndsuttalelser for skattepliktige etter petroleumsskatteloven.

### **12.5.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår at det i skatteforvaltningsloven gis hjemmel til i forskrift å gi utfyllende regler om bindende forhåndsuttalelser. Det kan gis bestemmelser om hvem som skal gi bindende forhåndsuttalelser, hvem som kan framsette anmodning om bindende forhåndsuttalelse, krav til anmodningens innhold, gebyr, saksbehandling, klage og endring. Gebyrets størrelse vil ikke framgå direkte av lovteksten slik tilfellet er i dag etter petroleumsskatteloven, og forskriftskompetansen bør dermed omfatte retten til å fastsette gebyrets størrelse også for bindende forhåndsuttalelser om petroleumsskatt.

Departementet viser til forslag til § 6-4.

## **13 LOVENS KAPITTEL 7 OPPLYSNINGSPLIKT FOR TREDJEPART**

### **13.1 Innledning**

Departementet foreslår i skatteforvaltningsloven kapittel 7 regler om opplysningsplikt for tredjepart. Forslaget innebærer en videreføring av reglene i ligningsloven kapittel 5, og vil først og fremst ha betydning for formues- og inntektsskatt og merverdiavgift.

Reglene innebærer at tredjeparter plikter å gi opplysninger til skattemyndighetene uten at myndighetene har bedt om å få opplysningene. Opplysningene skal med andre ord gis av eget tiltak. Regler om dette finnes i dag i hovedsak på ligningslovens område, og pålegger for eksempel arbeidsgivere og banker å innberette en rekke opplysninger til ligningsmyndighetene om skattytere som de har forbindelse med. Slike tredjepartsopplysninger utgjør hoveddelen av ligningsmyndighetenes såkalte grunnlagsdata, og er en nødvendig forutsetning for forhåndsutfylling av selvangivelsen for personlige skattytere.

Bestemmelsene om tredjeparters opplysningsplikt var tidligere inntatt i ligningsloven kapittel 6 sammen med regler om plikt til å gi opplysninger etter krav fra myndighetene. Ved lov 26. april 2013 nr. 16 ble reglene om tredjeparters opplysningsplikt samlet i ligningsloven kapittel 5. Endringene trådte i kraft 1. juli 2013. Begrepsbruken i loven ble endret, ved at «oppgave» og «oppgaveplikt» ble erstattet med «opplysning» og «opplysningsplikt». Videre blir plikt til å gi opplysninger ukrevd betegnet som «opplysningsplikt», mens opplysninger som skal gis etter krav fra myndighetene betegnes som «kontrollopplysninger». Det ble ikke gjort endringer i hvilke opplysninger tredjeparter skal gi ukrevd, se Prop. 141 L (2011-2012) punkt 2.7. Reglene om kontrollopplysninger fra og kontroll hos skattytere og tredjeparter ble samlet i ligningsloven kapittel 6, og disse reglene ble endret og samordnet i ligningsloven og merverdiavgiftsloven, se nærmere omtale i kapittel 16 nedenfor.

### **13.2 Gjeldende rett**

Regler om tredjeparters opplysningsplikt på skatte- og avgiftsområdet finnes i ligningsloven kapittel 5. For en gjennomgang av gjeldende rett og de nylige endringene i ligningsloven, vises det til Prop. 141 L (2011-2012) punkt 2.7.

### **13.3 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår å videreføre bestemmelsene om tredjeparters opplysningsplikt fra ligningsloven kapittel 5 i skatteforvaltningsloven kapittel 7 med noen mindre endringer. Reglene vil først og fremst ha betydning for formues- og inntektsskatt og merverdiavgift. Forslaget er oppdatert med endringene i ligningsloven som følge av a-ordningen, jf. Prop. 112 L (2011-2012) kapittel 9 og Prop. 48 L (2013-2014), og endringene som følge av FATCA, jf. Prop. 1 LS (2013-2014) kapittel 16.

Ligningsloven § 5-1 foreslås videreført i skatteforvaltningsloven § 7-1.

Ligningsloven § 5-2 om lønnsopplysninger mv. foreslås videreført i skatteforvaltningsloven § 7-2.

Ligningsloven § 5-3 om fordringer og gjeld mv. foreslås videreført i skatteforvaltningsloven § 7-3.

Ligningsloven § 5-4 om finansielle instrumenter mv. foreslås videreført i skatteforvaltningsloven § 7-4.

Ligningsloven § 5-5 om kjøp, salg, leie, utbetalinger mv. foreslås videreført i skatteforvaltningsloven § 7-5.

Ligningsloven § 5-6 om rapportering av oppdragstakere og arbeidstakere foreslås videreført i skatteforvaltningsloven § 7-6.

Ligningsloven § 5-7 om aksjonærer mv. foreslås videreført i skatteforvaltningsloven § 7-7.

Ligningsloven § 5-8 om arv foreslås videreført i skatteforvaltningsloven § 7-8 med nødvendige endringer som følge av fjerningen av arveavgiften og forslaget om overgang til egenfastsetting av formues- og inntektsskatt. Opplysningsplikten skal gjelde for offentlige myndigheter som forestår skifte og testamentsfullbyrdere. Begrepet «ligningen» er erstattet med «formues- og inntektsskatt».

I skatteforvaltningsloven § 7-9 foreslår departementet en bestemmelse om opplysningsplikt for offentlige myndigheter. Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven § 6-3 nr. 3 og 4 og merverdiavgiftsloven § 16-3 tredje ledd, som gjelder tredjeparters plikt til automatisk å gi opplysninger. Ved endringene ved lov 26. april 2013 nr. 16 ble ligningsloven § 6-3 nr. 3 og 4 plassert i lovens kapittel 6 om kontroll på grunn av den særlige sammenhengen med § 6-3 nr. 1 og 2. Av samme grunn ble merverdiavgiftsloven § 16-3 tredje ledd stående i merverdiavgiftsloven kapittel 16. Etter departementets syn er det hensiktsmessig at alle bestemmelser om tredjeparters opplysningsplikt finnes i samme kapittel i skatteforvaltningsloven. Forslaget er ikke ment å medføre realitetsendringer.

Ligningsloven § 5-9 om annen opplysningsplikt for tredjepart foreslås videreført i skatteforvaltningsloven § 7-10.

Ligningsloven § 5-10 om hvem opplysningsplikten påhviler foreslås videreført i skatteforvaltningsloven § 7-11.

Ligningsloven § 5-11 om identifikasjon av skattyter og kopi av opplysninger foreslås videreført i skatteforvaltningsloven § 7-12.

I § 7-13 foreslår departementet en hjemmel til i forskrift å gi utfyllende bestemmelser til lovens kapittel 7. Det kan gis nærmere regler om leveringsmåte for opplysninger, signatur, leveringsfrist og leveringssted, bekreftelse av opplysninger fra revisor og om fritak fra å levere melding etter kapittel 7 for bestemte grupper. Lovutkastet § 7-13 annet ledd gjelder gjennomføring av forpliktelser om automatisk utveksling av opplysninger som følger av overenskomst med fremmed stat, jf. lov 28. juli 1949 nr. 15, og svarer til ligningsloven § 5-12 nr. 4. Etter § 7-13 tredje ledd kan departementet fastsette skjemaer som skal benyttes når det gis meldinger etter lovens kapittel 7.

## **14 LOVENS KAPITTEL 8: OPPLYSNINGSPLIKT FOR SKATTEPLIKTIGE, TREKKPLIKTIGE MV.**

### **14.1 Innledning og sammendrag**

Alle de norske skattesystemene er basert på en høy grad av tillit til at de skattepliktige selv gir korrekte opplysninger til myndighetene i rett tid. Bakgrunnen for reglene er at det er nødvendig med opplysninger fra skattepliktige selv for at riktig skatt skal kunne fastsettes. Det er ikke praktisk mulig for myndighetene på eget initiativ og ved egeninnsats å innhente all nødvendig informasjon om hver enkelt skattepliktig.

Departementet foreslår en samling og delvis harmonisering av reglene om opplysningsplikt om egne forhold. En full harmonisering i form av utelukkende felles og likelydende bestemmelser er imidlertid vanskelig å oppnå på dette området. Mens kjernen i opplysningsplikten er den samme for de ulike skatteartene, kreves det etter departementets vurdering fortsatt enkelte særregler på de ulike områdene. Bakgrunnen er først og fremst at de ulike skatteartene fordrer avgivelse av ulike opplysninger, samtidig som legalitetsprinsippet stiller visse krav til detaljnivået i lovreguleringen ved bestemmelser som pålegger borgerne plikter samtidig som de får en reaksjon rettet mot seg dersom de ikke oppfyller plikten. Det er også stor forskjell på hvem som skal levere egenmelding etter de ulike lovene.

Departementet foreslår på denne bakgrunn en tredelt regulering av opplysningsplikt om egne forhold. Det foreslås en felles hovedregel om innholdet i den alminnelige opplysningsplikten. Nærmere regler om blant annet innholdet i opplysningsplikten og på hvilken måte plikten skal oppfylles på, reguleres i egne bestemmelser for de ulike skatteartene. Videre foreslår departementet at de mer tekniske og detaljerte reglene om opplysningsplikt, slik som nærmere innhold i meldinger og leveringsfrister, skal reguleres i forskrift.

Hovedregelen om innholdet i den alminnelige opplysningsplikten foreslås inntatt i § 8-1, og skal gjelde generelt. Den som skal levere skattemelding mv. etter lovens kapittel 8 skal gi riktige og fullstendige opplysninger slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Vedkommende skal opptre aktsomt og lojalt og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil.

Departementet foreslår regler om bestemte meldinger som skal leveres som ledd i egenfastsetting etter reglene i kapittel 9. Om disse benyttes samlebegrepet "skattemelding". Skattemelding erstatter dermed begrepene selvangivelse, merverdiavgiftsoppgave, særavgiftsoppgave osv. Disse oppgavene skal i utgangspunktet legges direkte til grunn for fastsettingen av skattegrunnlaget uten at myndighetene treffer noe fastsettingsvedtak. Etter forslaget til bestemmelser om de ulike skattemeldingene skal meldingene inneholde alle opplysninger som har betydning for fastsetting av de enkelte skatteartene. Formålet er først og fremst å skaffe

myndighetene et tilstrekkelig grunnlag for å kunne kontrollere riktigheten av egenfastsettingene.

Departementet foreslår også regler om meldinger som gjelder skattepliktiges forhold uten at de direkte gjelder den skattepliktiges egenfastsetting av skatt. Eksempler på dette er melding om trekk fra arbeidsgiver på Svalbard, melding om utenlandsk artist og skattemelding for motorkjøretøyavgifter. Fellesbetegnelsen “melding” er valgt framfor begreper som “oppgave”, “angivelse”, “skjema” mv. som ledd i å gi loven en mer enhetlig og teknologinøytral språkføring.

Foruten de nevnte lovtekniske endringene foreslår departementet bare mindre endringer i innholdet i opplysningsplikten. Rettspraksis mv. etter de i dag gjeldende bestemmelsene vil derfor fortsatt ha betydning. Det må likevel understrekes at bestemmelsene i hovedsak bygger på praksis som først og fremst har utviklet seg i tilknytning til opplysningsplikten etter ligningsloven. Denne praksisen foreslås nå gitt mer gyldighet for alle skattearter gjennom blant annet forslaget til bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt.

## **14.2 Alminnelig opplysningsplikt**

### **14.2.1 Gjeldende rett**

#### **14.2.1.1 Generelt om aktsomhets- og lojalitetsplikten**

I ligningsloven § 4-1, folketrygdloven § 24-3 første ledd, merverdiavgiftsloven § 15-1 åttende ledd, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5 og særavgiftsforskriften § 5-15 er det inntatt tilnærmet likelydende bestemmelser om alminnelig opplysningsplikt. I bestemmelsene heter det at den som har opplysningsplikt “skal opptre aktsomt og lojalt” og “bidra til at [skatteplikten] i rett tid blir klarlagt og oppfylt”. Den skattepliktige har også plikt til å gjøre myndighetene “oppmerksom på feil” ved skattefastsettingene. Bestemmelsene har sin bakgrunn i blant annet Skatteunndragelsesutvalgets forslag i NOU 2009: 4.

Ved innføringen av bestemmelsen i ligningsloven var formålet med endringene å gjøre aktsomhets- og lojalitetsplikten som allerede fulgte av praksis, mer synlig i regelverket, se Prop. 1 L (2009-2010) punkt 5.9. På grunnlag av praksis, blant annet Rt. 1992 s. 1588 (Loffland), kunne det oppstilles et krav om at skattyter skal opptre aktsomt og lojalt når vedkommende gir opplysninger til skattemyndighetene. Det ble lagt vekt på at en lovfesting ville tydeliggjøre det ansvaret skattyter har til å bidra til at skatteplikten blir klarlagt og oppfylt, og i tillegg bidra til at regelverket ble mer tilgjengelig for skattyter. Det ble likevel presisert at spørsmålet om skattyter har opptrådt aktsomt og lojalt må avgjøres konkret i det enkelte tilfelle, og at de kriterier som kunne utledes av rettspraksis fortsatt vil være retningsgivende for tolkningen av innholdet i aktsomhets- og lojalitetsstandarder.

En harmonisering av den alminnelige opplysningsplikten på skatte- og avgiftsområdet ble ansett å ha gode grunner for seg, og det ble innført tilsvarende bestemmelser også i de øvrige skatte- og avgiftslovene, se Prop. 1 L (2009-2010) punkt 5.10.

Bestemmelsene i skattelovgivningen om alminnelig opplysningsplikt viser at opplysningsplikten på skatte- og avgiftsområdet har en kjerne som er felles, selv om det nærmere innholdet vil kunne variere noe etter de ulike skatteartene.

#### 14.2.1.2 *Ligningsloven*

Hovedregelen om de skattepliktiges opplysningsplikt etter ligningsloven er nedfelt i § 4-1. Regelen er generelt utformet og lyder: «Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel, skal opptre aktsomt og lojalt. Han skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt». Den skattepliktige skal også «gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret». I de opprinnelige forarbeidene til ligningsloven, Ot.prp. nr. 29 (1978-1979), er plikten til å opplyse om feil blant annet begrunnet med at den avanserte tekniske behandlingen av skatteberegning og avregning kan medføre feil som det er vanskelig for ligningsmyndighetene å finne, men som ofte vil være åpenbare for den skattepliktige.

Ligningsloven § 4-1 forutsetter at den skattepliktige skal gi opplysningene uoppfordret. Den skattepliktige har på denne bakgrunn et ansvar for at vedkommendes sak er tilstrekkelig opplyst. Dette i motsetning til hovedregelen i forvaltningsloven, som er at forvaltningen selv har ansvar for at saken er så godt opplyst som mulig, jf. forvaltningsloven § 17.

Det nærmere innholdet i opplysningsplikten og kravet til å opptre aktsomt og lojalt kommer særlig opp i forbindelse med sanksjons- og endringsreglene. Det er knyttet en rekke sanksjoner til konkrete handlinger og unnlatelser, slik som tilleggsskatt og straff for avgivelse av «uriktige eller ufullstendige opplysninger». For endring av ligning følger det av ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a at fristen for å endre skattyters ligning til ugunst for skattyter er to år etter inntektsåret når skattyteren ikke har gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger».

Fra rettspraksis kan nevnes Rt. 1992 s. 1588 (Loffland), som fastslår prinsippet om skattyters aktsomhets- og lojalitetsplikt ved oppfyllelse av opplysningsplikten. I dommen uttales blant annet følgende om innholdet i kriteriet uriktige eller ufullstendige opplysninger:

*«Bestemmelsen i § 9-6 nr. 3 a er klar nok dersom det gjelder opplysninger som bevisst er holdt tilbake, til tross for at skattyteren forsto at de kunne ha betydning ved ligningen. Dette må likestilles med at han har gitt uriktige opplysninger. Også om det ikke foreligger bevisst tilbakeholdelse, kan det bli tale om å anse de gitte opplysninger som ufullstendige. Dersom det avgjørende skulle være at det objektivt sett foreligger ufullstendige opplysninger, og at skattyteren har hatt kunnskaper om disse, ville imidlertid toårsfristen få svært liten betydning.*

*På den annen side synes det lite rimelig å legge skattyterens helt subjektive vurdering av opplysningenes relevans til grunn ved avgjørelsen av om toårsfristen skal gjelde. Dette vil også kunne medføre bevisproblemer for ligningsmyndighetene. Endringsreglene tar sikte på å oppnå riktige ligningsresultater og medvirke til at alle like tilfelle blir behandlet likt. Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.»*

I Rt. 1995 s. 1883 (Slørdahl) drøftes forholdet mellom skattyters opplysningsplikt og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt. I dommen uttales blant annet:

*«Selv om ligningskontoret kunne funnet frem til det riktige grunnlaget for beskatningen ved å gå til Slørdahls og Skycoms selvangivelser for 1983 og 1984, kan dette ikke medføre noen annen vurdering av Slørdahls opplysningsplikt. Innhentelse av opplysninger fra andre selvangivelser ville først og fremst ha kontrollformål. Man kan reise spørsmål om ligningskontoret ut fra opplysningene i selvangivelsen for 1986 burde stilt spørsmål og gitt veiledning til Slørdahl. Men uansett hva man måtte mene om dette, kan det etter mitt syn ikke få betydning for konklusjonen når det gjelder Slørdahls egen opplysningsplikt.»*

Det nærmere innholdet i kriteriet ufullstendige opplysninger er også drøftet i Rt. 1997 s. 1430 (Elf). Høyesteretts vurdering av om selskapet hadde gitt ufullstendige opplysninger bygger i stor grad på det faktum at den skattemessige disposisjonen var tvilsom. Skattyter får da en særlig plikt til å opplyse om forholdet, selv om ligningsmyndighetene kunne ha oppdaget hvordan skattyter hadde innrettet seg. I dommen uttales blant annet:

*«Ved vurderingen av Elfs plikt til å gi fullstendige opplysninger er det naturlig å ta utgangspunkt i ligningsloven § 4-1. Her fastslås skattyterens plikt til å bidra til at hans skatteplikt blir klarlagt. Etter lovens § 4-3 nr. 1 skal en fullstendig selvangivelse ved siden av de nødvendige oppgaver over formue og inntekt også inneholde «andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen.»*

*Elf har erkjent at selskapet ved en feil i 1986 og i 1987 ikke har gitt opplysninger om latent skatteansvar som omhandlet i aksjeloven § 11-8 nr. 7. En opplysning om dette ville også ha gitt den kyndige leser informasjon om manglende regnskapsmessig avskrivning på det oppskrevne beløp. Det var da dette forhold ble opplyst i en note til regnskapet i 1989 at ligningsmyndighetene ble oppmerksom på spørsmålet. Statens prosessfullmektig har også vist til aksjeloven § 11-8 nr. 3 om plikten til å gi tilleggsopplysninger i regnskapet der avskrivningen er blitt endret i forhold til den avskrivningsplan som tidligere har vært fulgt.*

*Ved vurderingen av spørsmålet om det er gitt ufullstendige opplysninger, legger jeg ikke avgjørende vekt på disse forsømmelser i forhold til aksjelovens krav. Men de nevnte bestemmelser illustrerer at de nakne regnskapstall - hva enten regnskapene er satt opp i henhold til ligningsmyndighetenes oppgjørsskjema eller de følger den oppstillingsmåte som er bestemt i aksjeloven - ofte må ledsages av supplerende opplysninger for å oppfylle opplysningsplikten.*

*Jeg legger vekt på at det var tale om opplysninger av vesentlig betydning for fastsettelse av selskapets regnskapsmessige overskudd. Som følge av de forhold som jeg tidligere har redegjort for, var overskuddet avgjørende for selskapets adgang til å dele ut utbytte med korresponderende fradragsrett for selskapet ved statskatteligningen. Dermed var det tale om opplysninger om vesentlige forhold som fikk direkte betydning for den inntektsskatt som Elf skulle betale. I tillegg kommer at den fremgangsmåte som Elf etter grundige overveielser hadde fulgt, i det minste måtte fremstå som tvilsom. På denne bakgrunn er det min oppfatning at Elf burde gitt ligningsmyndighetene direkte opplysninger om disse forhold. Den omstendighet at ligningsmyndighetene kunne ha sluttet seg til den manglende avskrivning ved et nærmere studium av det fremlagte regnskapsmateriale, kan ikke endre dette.»*

En annen viktig dom er inntatt i Rt. 1999 s. 1087 (Baker Hughes). Høyesterett vurderte her om et avvik på rundt 40 prosent mellom den pris som selskapet betalte i leie, og den leien som ville blitt lagt til grunn mellom uavhengige parter, innebar at skattyter hadde gitt uriktige opplysninger i relasjon til ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a om toårsfrist for endring av ligning. I denne dommen presiseres det imidlertid at det ikke tas standpunkt til om uttrykkene uriktige eller ufullstendige opplysninger i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, må forstås på samme måte som i ligningsloven § 10-2 nr. 1 om tilleggsskatt. I dommen uttales blant annet:

*«Ligningsmyndighetenes undersøkelser påviste en ikke ubetydelig differanse mellom den pris TNO betalte i leie og den leiepris som fulgte av armlengdeprinsippet i de aktuelle årene. Det dreier seg om avvik fra armlengdesleie på rundt 40 %. Spørsmålet blir om internprisene da kan anses som uriktige i relasjon til ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Når skattyter i ligningssammenheng benytter en pris som avviker betydelig fra armlengdeprisen, mener jeg at prisen må anses som uriktig. Differansene i vår sak er så store at de opplysninger som ble gitt av TNO i selvangivelsene for årene 1986-1988, må anses som uriktige. Jeg bemerker at det ikke er noe krav at skattyter skal være noe å bebreide for at opplysningen er gitt. Toårsfristen i § 9-6 nr. 3 bokstav a kommer således ikke til anvendelse.*

*Med dette tar jeg ikke standpunkt til om uttrykkene «uriktige» og «ufullstendige opplysninger» i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, må forstås på samme måte som de samme uttrykkene i ligningsloven § 10-2 nr. 1 om tilleggsskatt.»*

Spørsmålet om avvik mellom faktisk betalt pris og markedsbasert pris var også oppe i Rt. 2012 s. 1648 (Statoil). Med henvisning til Rt. 1999 s. 1087 uttaler Høyesterett blant annet:

*«Konkret dreide det seg i Baker Hughes-saken om et avvik på rundt 40 prosent. Av de grunnene som jeg har nevnt, finner jeg det vanskelig å gå under dette nivået. Det gjelder selv om det måtte dreie seg om betydelige nominelle beløp. Som det er pekt på i det tidligere sitatet fra Ot.prp.nr.62 (2006-2007) side 31-32, er det først og fremst store relative avvik som knytter synspunktet i Baker Hughes-dommen sammen med den forståelse av § 9-6 nr. 3 bokstav a som må gjelde ellers. Videre mener jeg at man også bør unngå et så vidt vagt kriterium som hvor «klart» det eventuelt måtte være at avviket var betydelig.»*

Forholdet mellom skattyters opplysningsplikt og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt var også oppe i Rt. 2007 s. 360 (Lyse Energi). Skattyter hadde foretatt utbetalinger til aksjonærene som renter av lån. Lånet skulle etableres ved



nedskrivning av overkursfondet. Etter avtalen med aksjonærene skulle lånet løpe fra januar 1999, men nedskrivningen ble først gjennomført i 2001. En anførsel om at utbetalinger foretatt før etableringstidspunktet var renter, ble frafalt for Høyesterett. Det ble i stedet anført at utbetalingene var fradragsberettigede som erstatningsutbetalinger som følge av manglende rådgivning og forsinket etablering av lånet. Retten kom til at det ikke forelå erstatningsgrunnlag, og at utbetalingene var å anse som ikke fradragsberettiget aksjeutbytte. Retten kom også til at skattyter hadde gitt ufullstendige opplysninger, og at det var grunnlag for å ilegge tilleggsskatt, selv om ligningsmyndighetene ved et nærmere studium av regnskapet kunne ha oppdaget forholdet. Høyesterett uttalte blant annet:

*«Jeg er enig med overligningsnemnda og lagmannsretten i at selskapet har gitt ufullstendige opplysninger i forbindelse med ligningen for 1999. I note 21 til regnskapet for 1999 heter det blant annet at i 'forbindelse med etableringen av Lyse konsernet ble 3.000 millioner kroner omdannet fra egenkapital til et ansvarlig lån fra eierne'. Det er ikke riktig når det her opplyses at lånet på 3 milliarder kroner var etablert på dette tidspunkt. Det fremgår heller ikke av selve regnskapet for 1999 at lånet ikke var trådt i kraft. Det har vært anført at ligningsmyndighetene ved et nærmere studium av regnskapet kunne ha sluttet seg til at lånet ikke var etablert pr. 1. januar 1999. Dette er i og for seg riktig, men det kan ikke være tvilsomt at selskapets opplysningsplikt her må slå igjennom, jf. Rt-1997-1430. Spørsmålet er i og for seg ikke om regnskapet er ført i samsvar med god regnskapsskikk, men om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger fra skattyteren i forbindelse med ligningsbehandlingen. Dersom de nødvendige opplysninger ikke fremgår av regnskapsmaterialet, må det i forbindelse med inngivelsen av selvangivelsen opplyses om dem på annen måte. Dette skjedde ikke i dette tilfellet. De ufullstendige opplysningene om lånet kunne utvilsomt ha ført til fastsetting av for lav skatt for selskapet.»*

Rt. 2009 s. 813 (Gaard/Tveit) gjaldt ligningen av aksjonærer ved overdragelse av samtlige aksjer i selskapet, og spørsmålet om en del av vederlaget skulle regnes som «fordel vunnet ved arbeid» etter skatteloven når selgerne samtidig forpliktet seg til etter salget å være ansatt i selskapet, eventuelt andre selskaper i samme konsern, og ikke drive konkurrerende virksomhet. Høyesterett kom til at hele restvederlaget måtte anses som «fordel vunnet ved arbeid». Retten kom til at skattyterne hadde gitt ufullstendige opplysninger, da aksjesalgsavtalen skulle ha vært vedlagt selvangivelsene. Endringsadgangen var derfor ikke avskåret av toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Det uttales blant annet:

*«Jeg legger etter dette til grunn at det er tale om et objektivt vilkår i den forstand at subjektive unnskyldningsgrunner - i motsetning til ved tilleggsskatt - ikke er til hinder for endring til skade etter utløpet av toårsfristen. Hvilke opplysninger som må gis for å unngå at det gjøres unntak fra toårsfristen, må ses i sammenheng med at ligningsloven § 4-1 markerer «et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skattyter og skattemyndighetene for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig», jf. Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 76 første spalte. Avgjørende må dermed være hvilken konkret oppfordring skattyteren hadde til å gi den aktuelle opplysningen eller å legge fram det aktuelle dokumentet. Opplysningen må gis, eller dokumentet legges fram, dersom den skatterettslige løsningen kan være uklar. Unntak fra fristen kan derimot ikke gjøres dersom det ut fra rettskildesituasjonen da selvangivelsen ble*

levert var lite naturlig for skattyteren å forestille seg at opplysningen eller dokumentet kunne ha skatterettslig betydning. Ved vurderingen av denne modifikasjonen må det imidlertid legges vekt på at opplysningsplikten etter ligningsloven § 4-1 praktiseres «strengt», jf. Rt-2006-333 avsnitt 43. De avgjørelsene som det der vises til, Rt-1996-932 og Rt-1997-1117, gjaldt ileggelse av tilleggsatt. Da det ved anvendelsen av § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke er tale om noen sanksjon, men om å gjennomføre en riktig ligning, må opplysningsplikten praktiseres minst like strengt - kanskje endatil strengere - i denne sammenheng.

Jeg finner det klart at ankemotpartene skulle ha vedlagt selvangivelsene aksjesalgsavtalen. Hvorvidt en forholdsmessig andel av vederlaget ved overdragelse av et foretak i en situasjon som den foreliggende skal regnes som «fordel vunnet ved arbeid», har vært et tema i norsk skatterett siden tidlig i forrige århundre. Lignings-ABC inneholdt riktignok i den aktuelle perioden formuleringer som kunne synes å indikere at det ikke var grunnlag for å beskatte noen andel av det aktuelle vederlaget som «fordel vunnet ved arbeid». Dette er imidlertid ikke avgjørende, idet opplysningsplikten også er viktig i tilfeller hvor det kan være uklart hvordan ligningen skal gjennomføres.»

#### **14.2.1.3 Folketrygdloven**

Etter folketrygdloven § 24-2 fjerde ledd skal den opplysningspliktige opptre aktsomt og lojalt. Arbeidsgiver skal bidra til at hans avgiftsplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og gjøre skatteoppkreveren oppmerksom på feil ved avgiftsberegningen eller oppgjøret for arbeidsgiveravgiften.

#### **14.2.1.4 Merverdiavgiftsloven**

Foruten den spesifiserte plikten til å gi opplysninger ved fastsetting stiller merverdiavgiftsloven § 15-1 åttende ledd krav om at den opplysningspliktige skal opptre aktsomt og lojalt. Avgiftssubjektet skal bidra til at avgiftsplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og skal gjøre avgiftsmyndighetene oppmerksom på feil ved avgiftsberegningen. Kravet om at avgiftssubjektet skal "bidra" til en klarlegging og oppfylling av avgiftsplikten må tolkes i sammenheng med at merverdiavgiftssystemet er et egenfastsettingssystem. Bestemmelsen må forstås som en framhevelse av avgiftssubjektets lojalitetsplikt.

Dersom det foreligger berettiget tvil med hensyn til den avgiftsmessige behandlingen og virksomheten har sendt inn omsetningsoppgave hvor det på en utfyllende måte er redegjort for hvordan faktum og regelverk er vurdert, anvendes ikke tilleggsavgift selv om skattemyndighetene er uenige i avgiftssubjektets vurdering av avgiftsplikten, jf. retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift fastsatt av Skattedirektoratet 10. januar 2012.

#### **14.2.1.5 Særagiftsloven**

Særagiftssystemet er på samme måte som merverdiavgiftssystemet basert på at den avgiftspliktige selv skal fastsette avgiften ved egenfastsetting.

I likhet med i de øvrige skattelovene er det i særavgiftsforskriften § 5-15 gitt bestemmelse om at de opplysningspliktige skal opptre aktsomt og lojalt. Den opplysningspliktige skal bidra til at spørsmål om avgiftsplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og gjøre avgiftsmyndighetene oppmerksom på feil ved avgiftsberegningen.

#### **14.2.1.6 *Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven***

Det følger av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5 at den som har plikt til å gi opplysninger etter loven skal opptre aktsomt og lojalt. Den opplysningspliktige skal bidra til at avgiftsplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og må gjøre avgiftsmyndighetene oppmerksom på feil ved avgiftsberegningen.

#### **14.2.1.7 *Artistskatteloven***

Artistskatt fastsettes som hovedregel ved at arrangøren foretar et trekk i utbetalingen av honoraret til artisten, og den primære opplysningsplikten påhviler derfor arrangøren, se nærmere omtale i punkt 15.4.1.3 nedenfor. Noen egen bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt er ikke inntatt i artistskatteloven, men ligningslovens regler gjelder i utgangspunktet tilsvarende, jf. artistskatteloven § 12 annet ledd.

#### **14.2.1.8 *Svalbardskatteloven***

Svalbardskatt kan fastsettes blant annet ved arbeidsgivers lønnstrekk, jf. omtale nedenfor i punkt 15.4.1.3. Det er ikke inntatt noen egen bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt i svalbardskatteloven, men ligningslovens regler gjelder i utgangspunktet tilsvarende ved gjennomføring av ligning og lønnstrekk, jf. svalbardskatteloven § 4-3.

#### **14.2.1.9 *Petroleumsskatteloven***

Det er ikke inntatt noen særskilt bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt i petroleumsskatteloven, men bestemmelsene i ligningsloven gjelder i utgangspunktet tilsvarende, jf. petroleumsskatteloven § 8 første ledd.

#### **14.2.1.10 *Merverdiavgiftskompensasjonsloven***

Merverdiavgiftskompensasjonsloven inneholder ingen særskilte bestemmelser om alminnelig opplysningsplikt.

### **14.2.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en felles bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt om egne forhold i skatteforvaltningsloven § 8-1.

Lovene på skatte- og avgiftsområdet har i dag ikke særskilte regler om det direkte innholdet i den alminnelige opplysningsplikten utover plikten til å opptre aktsomt og lojalt mv. I ligningsloven framgår aktsomhets- og lojalitetsplikten av § 4-1, mens den nærmere tolkningen av hva som ligger i den alminnelige opplysningsplikten tar utgangspunkt i reglene om endring av ligning og tilleggsskatt. Det følger av endrings- og sanksjonsreglene i ligningsloven at kjernen i opplysningsplikten etter § 4-1 er at skattepliktige skal gi riktige og fullstendige opplysninger. Etter departementets oppfatning gir kravet om at den skattepliktige skal gi riktige og fullstendige opplysninger også uttrykk for det som er hovedinnholdet i opplysningsplikten etter de øvrige lovene på skatte- og avgiftsområdet.

Etter departementets syn er det mer hensiktsmessig at det sentrale vurderingstemaet for opplysningspliktens innhold i skatteforvaltningsloven ikke først og fremst utledes av for eksempel sanksjonsreglene, men i stedet inntas direkte i lovteksten i kapitlet om opplysningsplikt. På denne måten skapes en mer enhetlig lov, og sammenhengen mellom opplysningsplikten og sanksjonsreglene blir framhevet. Etter departementets forslag til regler om endring uten klage vil ikke endringsreglene på samme måte være knyttet til hvorvidt det foreligger brudd på opplysningsplikten etter lovens kapittel 8, se nærmere i punkt 18.2.2 nedenfor.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at det i § 8-1 inntas et krav om at den som skal levere skattemelding mv. etter lovens kapittel 8 skal gi riktige og fullstendige opplysninger.

Forslaget til § 8-1 innebærer videre en videreføring av den felles lojalitetsplikten og aktsomhetsnormen for alminnelig opplysningsplikt som i dag gjelder på skatte- og avgiftsområdet. Den foreslåtte bestemmelsen vil, sammen med de øvrige bestemmelsene i lovens kapittel 8, bestemme omfanget av de skattepliktiges opplysningsplikt. Bestemmelsene om levering av skattemeldinger gir hovedreglene for hvilke opplysninger som skal gis i meldingene, mens regelen i § 8-1 rekker videre, og viser at det i enkelte tilfeller kan være påkrevd å gi flere opplysninger enn det som etterspørres i meldingene. Den skattepliktige vil på samme måte som i dag også ha mulighet til å oppfylle opplysningsplikten ved å gi tilleggsopplysninger i skattemeldingen. Etter departementets syn vil det likevel ikke for alle skattearter være like aktuelt for skattepliktige å gi utfyllende opplysninger i vedlegg mv. til skattemelding. På særavgiftsområdet kan for eksempel den aktuelle varen måtte framlegges for å vurdere hvorvidt det foreligger avgiftsplikt. I slike tilfeller vil muligheten til å gi tilleggsopplysninger ikke være relevant.

Innholdet i lojalitetsstandarder slik den er omtalt i rettspraksis om ligningslovens regler bør videreføres. Spørsmålet om den skattepliktige har gitt riktige og fullstendige opplysninger og opptrådt aktsomt og lojalt må fortsatt avgjøres konkret i det enkelte tilfelle, og de kriterier som kan utledes av rettspraksis skal fortsatt være retningsgivende ved tolkningen av bestemmelsen. Praksisen er i stor grad utviklet på ligningsområdet, men har gradvis fått større betydning også på

merverdiavgiftsområdet. Praksis er ikke i like stor grad klarlagt på for eksempel særavgiftsområdet.

Videre vil det fortsatt gjelde et relevanskriterium for opplysningene som skal gis. For samtlige av skatteartene er det etter gjeldende bestemmelser et krav om at opplysningene skal gjelde forhold som kan bidra til at den skattepliktiges skatteplikt blir klarlagt og oppfylt. Departementet foreslår en videreføring av dette kravet, men foreslår også her en språklig justering. Siden skatteforvaltningsloven både skal gjelde for skattearter som fastsettes ved en form for egenfastsetting, og for skattearter som fastsettes ved vedtak eller trekk, foreslår departementet at relevanskriteriet videreføres med den mer nøytrale formuleringen "slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt". Det foreslås også at plikten til å melde fra om feil videreføres.

Da den foreslåtte bestemmelsen viderefører aktsomhets- og lojalitetsplikten som ble vedtatt i 2009, samt en fast og langvarig rettspraksis på ligningslovens område, legger departementet til grunn at forslaget ikke innebærer noen endringer av nevneverdig betydning.

Den foreslåtte bestemmelsen i § 8-1 gjelder for alle som har opplysningsplikt etter kapittel 8.

Departementet viser til forslag til § 8-1.

### **14.3 Skattemelding for formues- og inntektskatt mv.**

#### **14.3.1 Gjeldende rett**

Den grunnleggende plikten til å levere selvangivelse følger av ligningsloven § 4-2. Hovedregelen er at det foreligger en plikt til å levere selvangivelse for den som har hatt formue eller inntekt som vedkommende er skattepliktig for her i landet, jf. ligningsloven § 4-2 nr. 1 bokstav a. Bestemmelsene om selvangivelsesplikt er ved henvisning fra andre lover også gitt anvendelse for skattepliktige etter petroleumsskatteloven og visse skattepliktige til Svalbard.

Personlige skattytere, herunder selvstendige næringsdrivende (enkeltpersonforetak) skal, med nærmere angitte unntak, levere forhåndsutfylt selvangivelse, jf. ligningsloven § 4-2 nr. 2 og forskrift 22. desember 2000 nr. 1569 om forhåndsutfylt selvangivelse § 1. De forhåndsutfylte opplysningene er basert på Skatteetatens grunnlagsdata, opplysninger som skattyter selv har gitt for tidligere inntektsår, og på opplysninger fra oppgavepliktige tredjeparter som arbeidsgivere, trygdemyndigheter, banker mv. Disse grunnlagsdataene medfører at så å si alle personlige skattytere mottar helt eller delvis forhåndsutfylt selvangivelse. For lønsmottakere og pensjonister er det også innført en ordning med leveringsfritak for skattytere som mottar en fullstendig og korrekt forhåndsutfylt selvangivelse, jf. ovennevnte forskrift § 2. Ordningen innebærer at skattytere som ikke leverer en korrigeret selvangivelse innen leveringsfristens utløp,

anses å ha godkjent innholdet og dermed levert selvangivelsen med de forhåndsutfylte opplysningene. Ordningen innebærer imidlertid ingen endring i de skattepliktiges opplysningsplikt overfor myndighetene. Lønnsinntakere og pensjonister har derfor, uavhengig av om vedkommende omfattes av leveringsfritaket eller ikke, et ansvar for at de formues- og inntektsopplysningene som legges til grunn ved ligningen er riktige. Unnlatelse av å korrigere en uriktig opplysning eller ufullstendig forhåndsutfylt selvangivelse, kan medføre en utvidet frist for endring av ligningen etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1 og straff etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a.

I ligningsloven § 4-3 er det gitt regler om selvangivelsens form og innhold. Nr. 1 fastslår plikten til å gi oppgave over brutto formue og inntekt, fradragsposter og andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen. Ligningsloven § 4-4 har regler om bestemte vedlegg som enkelte skattytere har plikt til å sende inn sammen med selvangivelsen. For eksempel har alle som driver virksomhet eller utleie av fast eiendom, en plikt til ukrevd å sende inn en næringsoppgave med vedlegg sammen med selvangivelsen, jf. ligningsloven § 4-4 nr. 1 og 2. Av andre pliktige vedlegg til selvangivelsen kan nevnes selskaper og innretningers plikt til å levere oppgave over art og omfang av transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger, jf. ligningsloven § 4-4 nr. 3 jf. § 4-12, og plikten til å levere oppgave med opplysninger om innestående og avkastning på utenlandsk bankkonto, jf. § 4-4 nr. 4.

Skattyter eller andre som plikter å levere selvangivelse skal forsikre om at selvangivelsen er fullstendig og riktig, og gi en erklæring om å være kjent med straffansvar for uriktige og ufullstendige opplysninger, jf. ligningsloven § 4-5 nr. 4.

Ligningsloven § 4-7 regulerer fristene for å levere selvangivelse. For selskap mv. som nevnt i skatteloven § 2-2 første ledd og eiere av enkeltpersonforetak skal levering skje innen utgangen av mai. For andre skattytere er fristen innen utgangen av april.

### **14.3.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår at reglene som gjelder leveringsplikt for skattemelding for formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt og skatt etter svalbardskatteloven § 3-1 (selvangivelse) samles i en felles bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 8-2. Bestemmelsen må ses i sammenheng med den alminnelige opplysningsplikten i § 8-1 og formkravene knyttet til levering av skattemelding i § 8-13. Utfyllende bestemmelser med formkrav mv. til ulike typer selvangivelser, slik som utforming, leveringsfrister og leveringssted, bør etter departementets vurdering reguleres i forskrift, se lovutkastet § 8-14 og omtale i punkt 14.15.2 nedenfor.

Første ledd viderefører gjeldende rett om hva meldingen skal inneholde, og hvem som har plikt til å levere denne typen skattemelding.

Departementet foreslår ikke å lovregulere hvilke vedlegg som skal følge selvangivelsen, herunder næringsoppgaven. Vedleggene må anses som en integrert del av selve skattemeldingen, og det er etter departementets mening ikke nødvendig med egne lovbestemmelser om disse. Vedleggene er like fullt en viktig bestanddel av selvangivelsen, og reglene som gjelder generelt for selvangivelse/skattemelding gjelder dermed også for vedleggene. Dersom pliktig vedlegg som for eksempel næringsoppgave ikke er levert, kan dette innebære at det ikke er gitt riktige og fullstendige opplysninger i skattemeldingen. I den grad det er nødvendig med egne regler om vedleggene, er dette en type regler som etter departementets syn er best egnet til forskriftsregulering, jf. forslag til forskriftshjemmel i § 8-14.

Heller ikke ligningsloven § 4-2 nr. 1 bokstav b om selvangivelsesplikt for den som ligningsmyndighetene pålegger å levere selvangivelse foreslås videreført. Regelen anses overflødig ved siden av regelen om selvangivelsesplikt for skattepliktige etter bestemte lover. Dersom en juridisk eller fysisk person ikke er skattepliktig etter noen av de angitte lovene, er det heller ikke aktuelt å pålegge vedkommende å levere selvangivelse. Tvil om hvorvidt noen er skattepliktig eller ikke avklares på annen måte enn ved levering av selvangivelse da myndighetene kan innhente opplysninger fra antatte skattesubjekter i medhold av andre bestemmelser.

For å oppnå en uttømmende lovregulering av hvem som skal levere selvangivelse, foreslår departementet at forskriftsreglene om selvangivelsesfritak for visse skattepliktige inntas i skatteforvaltningsloven. I § 8-2 annet ledd foreslås en videreføring av bestemmelser fra forskrift 16. februar 2001 nr. 155 om selvangivelsesfritak for visse skattytere. Departementet foreslår likevel ikke en videreføring av regelen om selvangivelsesfritak for visse pensjonister mv. fra forskriften § 1. Det legges til grunn at denne gruppens særbehov ivaretas i tilstrekkelig grad ved bestemmelsene om alminnelig leveringsfritak ved forhåndsutfylt skattemelding i § 8-2 femte ledd.

Bestemmelsen i § 8-2 annet ledd bokstav a viderefører selvangivelsesfritaket for personer bosatt i utlandet som er i tjeneste på norsk registrert fartøy. Med norsk registrert fartøy menes skip og borefartøy registrert i Norsk ordinært skipsregister og skip registrert i Norsk internasjonalt skipsregister.

I tredje ledd foreslås en regel om selvangivelsesplikt for barns formue og inntekt. Forslaget er en videreføring av ligningsloven § 4-2 nr. 3.

Ordningen med forhåndsutfylling av skattemelding for formues- og inntektsskatt mv. kommer til uttrykk i lovutkastet § 8-2 fjerde ledd, se nærmere omtale i punkt 15.3.3.2 nedenfor.

I bestemmelsens femte ledd foreslås en videreføring av regelen om leveringsfritak for lønnstakere og pensjonister som mottar forhåndsutfylt selvangivelse dersom de forhåndsutfylte opplysningene er korrekte og fullstendige. Ved leveringsfristens utløp anses skattepliktig som ikke har levert slik selvangivelse for å ha akseptert at de

forhåndsutfylte opplysningene er riktige og fullstendige. Regelen følger i dag av forskrift 22. desember 2000 nr. 1569 om forhåndsutfylt selvangivelse § 2. Etter departementets oppfatning er denne regelen av så stor betydning for de skattepliktige at den bør framgå av loven. Departementet foreslår at ordningen videreføres slik den er i dag, men foreslår en språklig justering ved at "korrekte" opplysninger i lovteksten erstattes med "riktige" opplysninger. Endringen er ikke ment å medføre noen realitetsendring, men foreslås for å oppnå en mer enhetlig språkføring i loven.

Departementet foreslår at frister for å levere skattemelding for formues- og inntektsskatt mv. reguleres i forskrift, se punkt 14.15.2 nedenfor.

Departementet viser til forslag til § 8-2.

## **14.4 Skattemelding for merverdiavgift**

### **14.4.1 Gjeldende rett**

Reglene om levering av omsetningsoppgave følger av merverdiavgiftsloven kapittel 15 del I. Merverdiavgiftsloven § 15-1 første ledd slår fast at det er avgiftssubjektet som skal levere omsetningsoppgaven. Etter annet ledd skal oppgaven vise omsetning og uttak, utgående avgift og fradragsberettiget inngående avgift, samt en avregning av utgående og inngående avgift.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 15-7 første ledd at omsetningsoppgave i utgangspunktet skal leveres for hver termin selv om virksomheten ikke har hatt merverdiavgiftspliktig omsetning eller uttak i perioden. Hovedregelen er at hver termin er på to kalendermåneder, slik at det må leveres omsetningsoppgave seks ganger i året, jf. merverdiavgiftsloven § 15-2. Samtykke til avvikende terminer kan gis etter merverdiavgiftsloven § 15-5. Primærnæringsdrivende skal i utgangspunktet levere omsetningsoppgave en gang i året, jf. § 15-4. Også virksomheter med lav omsetning, det vil si omsetning inntil 1 million kroner, kan levere årsoppgave framfor vanlig terminoppgave. Dette krever imidlertid skattekontorets samtykke, jf. § 15-3. Etter merverdiavgiftsforskriften § 15-3-2 skal avgiftssubjekt som leverer årsterminoppgave og som ser at omsetningen likevel vil overstige en million kroner i løpet av kalenderåret, straks melde fra til skattekontoret.

Ved innførsel av fjernleverbare tjenester og kjøp av klimakvoter og gull er det mottakeren av tjenesten som skal beregne merverdiavgift. Avgiftsplikten for fjernleverbare tjenester oppstår bare når tjenesten leveres til mottaker som er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet og tjenesten er merverdiavgiftspliktig ved omsetning i merverdiavgiftsområdet. Unntak i mottakerkretsen gjelder likevel ved elektroniske kommunikasjonstjenester jf. § 3-30 fjerde ledd. Er ikke mottaker registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal avgiften innberettes på en særskilt omsetningsoppgave som viser vederlaget for tjenesten omregnet til norske kroner og beregnet merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 15-6



første ledd. Heller ikke alle mottakere av klimakvoter og gull vil være registrert i Merverdiavgiftsregisteret, og for disse er det i § 15-6 annet ledd gitt tilsvarende regler om levering av særskilt omsetningsoppgave. Etter § 15-6 tredje ledd skal også tilbyder i forenklet registreringsordning levere en særskilt omsetningsoppgave som viser identifikasjonsnummer, beregningsgrunnlag og beregnet merverdiavgift omregnet til norske kroner.

#### **14.4.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår at reglene om levering av skattemelding for merverdiavgift samles i en bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 8-3. Bestemmelsen angir hvem som skal levere skattemeldingen og hva den skal inneholde. Reglene om terminlengde, leveringsfrister og myndighetenes adgang til å innvilge avvikende terminlengder foreslås regulert i forskrift, jf. lovutkastet § 8-14. Bestemmelsen gjelder levering av alle typer omsetningsoppgave for merverdiavgift, også de særskilte omsetningsoppgavene som i dag er regulert i merverdiavgiftsloven § 15-6. Dette er oppgaver som tradisjonelt har blitt betraktet som annerledes enn de ordinære omsetningsoppgavene fordi de leveres av subjekter som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Funksjonen til de særskilte omsetningsoppgavene er imidlertid den samme som for de ordinære oppgavene, da de er dokument for egenfastsetting av avgift og oppfyllelse av opplysningsplikt om egne forhold.

Bestemmelsens første ledd angir hva skattemeldingen skal inneholde, og hvem den skal leveres av. Angivelsen av hva som skal framgå av oppgaven er en videreføring av kravene som i dag står i merverdiavgiftsloven § 15-1 annet ledd bokstav a til d. I tillegg foreslår departementet at også "andre opplysninger som har betydning for fastsettingen av merverdiavgift" skal tas med i oppgaven, og at mer spesifikke krav til oppgavens utforming og innhold kan reguleres i forskrift eller ved at opplysningene etterspørres i melding. Kravet om at også andre opplysninger av betydning for fastsettingen skal gis, er tatt med for å gjøre bestemmelsen mer generell, slik at det ikke er behov for å regulere alle punkter som skal inngå i skattemeldingen direkte i lovteksten. I tillegg vil bestemmelsen fange opp de egne kravene som stilles til innhold i de særskilte omsetningsoppgavene. Bestemmelsen må også ses i sammenheng med den alminnelige opplysningsplikten i § 8-1, som fastslår at den skattepliktige plikter å gi riktige og fullstendige opplysninger slik at skatteplikten blir klarlagt i rett tid.

Bokstav a viderefører regelen om at omsetningsoppgaven (skattemelding for merverdiavgift) skal leveres av avgiftssubjektet, jf. merverdiavgiftsloven § 15-1 første ledd.

I forslaget til § 8-3 første ledd bokstav b til e angis hvem som skal levere omsetningsoppgave, men som ikke vil være registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Oppramsingen i bokstav b til e er sammenfallende med reglene om hvem som i dag levere særskilt omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven § 15-6 første til tredje

ledd. Bokstav f angir hvem som skal levere skattemelding ved lottfiske, og viderefører merverdiavgiftsloven § 15-7 annet ledd. En fisker som mottar lønn eller ren mannslott for deltagelse om bord på fiskefartøy, har ikke avgiftsansvar overfor staten i forbindelse med levering av fangsten. Vedkommende skal derfor ikke registreres i Merverdiavgiftsregisteret. Når flere i fellesskap driver fiske påhviler ansvaret for å levere omsetningsoppgaven rederen, høvedsmannen eller fiskeren som enten forestår leveringen av fisk til salgslag eller annen kjøper eller som på fartøyets eller fiskerens vegne mottar oppgjør.

Annet ledd viderefører hovedregelen etter merverdiavgiftsloven § 15-7 første ledd om at omsetningsoppgave skal leveres selv om det ikke har vært merverdiavgiftspliktig omsetning eller uttak i terminen. Den opplysningspliktige må i disse tilfeller levere såkalte nulloppgaver. Plikten til å levere skattemelding for terminer uten noe å innberette gjelder ikke for de som skal levere melding etter første ledd bokstav b til e. Forslaget innebærer en videreføring av gjeldende rett på dette punkt. Departementet foreslår også å videreføre skattekontorets adgang til i enkelttilfeller å innvilge fritak fra oppgaveplikten.

Departementet viser til forslag til § 8-3.

## **14.5 Skattemelding for særavgifter**

### **14.5.1 Gjeldende rett**

Reglene om opplysningsplikt for avgifter etter særavgiftsloven følger av særavgiftsforskriften. Forskriften skiller mellom registrerte og uregistrerte virksomheter. De registrerte særavgiftspliktige skal sende inn terminvise avgiftsoppgaver til myndighetene. Etter forskriften § 6-1 er hovedregelen at registrerte avgiftspliktige skal sende avgiftsoppgave til tollregionen hver måned. Oppgavefristen er den 18. i påfølgende måned. Det skal leveres oppgave selv om det ikke skal oppkreves avgift for perioden.

I bestemmelsens annet og tredje ledd er det gitt avvikende leveringsfrister for registrerte virksomheter for avgift på elektrisk kraft og på utslipp av NOx. Videre er tollregionen gitt fullmakt til i visse tilfeller å fastsette en kortere oppgavefrist. Virksomheter som er registrert fordi de importerer avgiftspliktige varer, men som bruker varene som råvarer eller til avgiftsfri bruk etter bestemmelsene i avgiftsvedtaket, er fritatt fra å levere oppgave, jf. forskriften § 6-1 sjettede ledd.

### **14.5.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en egen lovbestemmelse om levering av skattemelding for særavgifter. Forslaget innebærer en lovfesting av reglene om særavgiftsoppgave som i dag følger av særavgiftsforskriften. Forslaget er en videreføring av gjeldende rett og

innebærer i hovedsak lovtekniske endringer for bedre tilpasning til skatteforvaltningsloven.

Første ledd angir hva skattemeldingen skal inneholde, og hovedregelen for hvem som skal levere. Særavgiftsforskriften gir ikke i dag nærmere regler om meldingens innhold. Departementet foreslår at det tas inn i lovteksten at meldingen skal inneholde opplysninger om uttak fra virksomhetens godkjente lokale av avgiftspliktige varer, uttak av varer som er fritatt for avgift, innførte varer som ikke er lagt på godkjent lokale, samt andre opplysninger som har betydning for fastsetting av særavgift. Regelen om meldingens innhold må ses i sammenheng med den alminnelige opplysningsplikten i § 8-1. Departementet foreslår at skattemelding for særavgifter skal leveres av den som er registrert som særavgiftspliktig. Det er bare registrerte særavgiftspliktige som foreslås omfattet av skatteforvaltningsloven, jf. lovutkastet § 1-1 bokstav g. Hvem dette er framgår av særavgiftsregelverket. Nærmere regler om innholdet i skattemeldingen, ulike leveringsfrister samt myndighetenes adgang til å fravike leveringsfristene foreslås regulert i forskrift, jf. lovutkastet § 8-14.

Annet ledd viderefører fritakene fra oppgaveplikten for enkelte registrerte virksomheter.

Departementet foreslår i tredje ledd en videreføring og lovfesting av regelen i særavgiftsforskriften § 6-1 første ledd annet punktum om at skattemelding skal leveres selv om det ikke skal oppkreves avgift for perioden. Det skal da leveres en såkalt nulloppgave.

Bestemmelsens fjerde ledd omhandler brukere som er berettiget til helt eller delvis avgiftsfri bruk av ellers avgiftspliktige varer. Dersom bruken endres slik at vilkårene for fritak ikke lenger er oppfylt, oppstår det avgiftsplikt. Departementet foreslår i fjerde ledd regler om at det i slike tilfeller oppstår en plikt for brukeren til å levere skattemelding.

Departementet viser til forslag til § 8-4.

## **14.6 Skattemelding for motorkjøretøyavgifter**

### **14.6.1 Gjeldende rett**

Motorkjøretøyavgiftene omfatter engangsavgift, omregistreringsavgift, årsavgift og vektårsavgift. I medhold av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 1 er de ulike motorkjøretøyavgiftene regulert i hver sin forskrift. Det som kjennetegner motorkjøretøyavgiftene er at de er knyttet til kjøretøyet, og at avgiften fastsettes ved at myndighetene utsteder krav på bakgrunn av registrerte opplysninger. Kjøretøy som skal brukes på veien, skal som hovedregel være registrert i Statens vegvesens motorvognregister (Autosys). I forbindelse med registreringen legger trafikkstasjonene inn tekniske opplysninger om kjøretøyet. Disse opplysningene hentes igjen fra

kjøretøyets typegodkjenning eller enkeltgodkjenning. Opplysningene som er registrert i motorvognregisteret brukes ved fastsettingen av motorkjøretøyavgifter, jf. nærmere omtale i punkt 15.4.1.1 nedenfor. Regelverket gjenspeiler i liten grad noen opplysningsplikt for motorkjøretøyavgiftspliktige utover det som skal registreres i motorvognregisteret.

Engangsavgiften oppstår ved første gangs registrering av kjøretøyet i motorvognregisteret, jf. forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift på motorvogner § 1-2 og stortingsvedtak om avgift på motorvogner mv. Videre oppstår avgiftsplikt når betingelsene for avgiftsfrihet eller avgiftsnedsettelse ved første gangs registrering ikke lenger er oppfylt, når motorvogn som ikke tidligere er registrert her i landet urettmessig tas i bruk uten registrering, når motorvognens avgiftsmessige status eller grunnlag endres etter første gangs registrering, eller når oppbygget motorvogn tas i bruk før ny registrering. Forskriften har enkelte bestemmelser om opplysningsplikt knyttet til avgiftsfastsettingen. Etter forskriften § 5-4 skal den som ønsker å endre en motorvogns avgiftsmessige status eller grunnlag, søke om tillatelse fra tollregionen før endringen gjennomføres. Avgift må betales før ombyggingen starter. Det følger av forskriften § 6-1 at eier av en oppbygget motorvogn må deklare forholdet gjennom å framvise kjøretøyet for Statens vegvesen for ny godkjenning og registrering. Avgift skal betales før motorvognen tas i bruk. Det er den som melder kjøretøyet til første gangs registrering, eventuelt den som er eier på det tidspunktet avgiftsplikten oppsto, som er ansvarlig for engangsavgiften, og som herunder er ansvarlig for å gi riktige opplysninger, jf. forskriften § 1-3.

Omregistreringsavgiften oppstår ved omregistrering av motorvogner på ny eier jf. § 1 i forskrift 2. juli 1986 nr. 1430 om omregistreringsavgift. Det følger av vegtrafikkloven § 15 tredje ledd at eierskifte skal meldes til Statens vegvesen innen tre dager. Forskriften om omregistreringsavgift har ingen direkte bestemmelser om opplysningsplikt.

Årsavgiften og vektårsavgiften skrives ut til den avgiftspliktige på bakgrunn av registrerte opplysninger i motorvognregisteret. Regelverket for årsavgift og vektårsavgift inneholder enkelte bestemmelser om opplysningsplikt knyttet til avgiftsfastsettingen. Etter forskrift 4. juli 1986 nr. 1433 om årsavgift for motorvogn § 8 skal eieren av kjøretøy eller den som er tildelt årsprøvekjennermerke gi opplysninger om adresseendringer, eierskifter og dersom det inntreer forhold som fører til at et kjøretøy som tidligere var avgiftsfritt blir avgiftspliktig eller kommer inn under andre avgiftsbestemmelser enn tidligere. Det følger av forskrift 29. juni 2000 nr. 688 om vektårsavgift §§ 5, 6 og 7 at eier har en meldeplikt til regionvegkontoret ved endring av avgiftsgruppe.

#### **14.6.2 Departementets vurderinger og forslag**

Motorkjøretøyavgiftsregelverket er i mindre grad enn for andre skattearter kjennetegnet av klare og utfyllende bestemmelser om opplysningsplikt for den

avgiftspliktige. Dette er blant annet en konsekvens av måten avgiftsplikten typisk utløses på, og den tette integrasjonen med vegmyndighetenes regelverk. Som hovedregel utløses avgiftsplikten av en registreringshandling, bruk eller endring av et kjøretøy. I forbindelse med disse handlingene foreligger det plikter til å gi bestemte opplysninger til vegmyndighetene av hensyn til godkjenning og registrering etter vegtrafikkregelverket. Noen handlinger, som for eksempel avgiftsmessig statusendring av et kjøretøy, forutsetter i tillegg søknad til avgiftsmyndighetene. Søknaden må innvilges og avgiften må være betalt før handlingen kan foretas.

Avgiftsmyndighetene anvender i stor grad opplysninger fra vegmyndighetenes registre ved fastsetting av motorkjøretøyavgiftene, og det foreligger i mindre grad egne regler om opplysningsplikt isolert knyttet til avgiftsplikten. Det er praktiske hensyn som begrunner denne ordningen, ved at de opplysningspliktige slipper å gi de samme opplysningene til to forskjellige myndigheter. Etter departementets syn er det gode grunner for dette samarbeidet mellom vegmyndigheter og avgiftsmyndigheter, og departementet foreslår ingen endringer i ordningen.

Departementet ser det som hensiktsmessig å forankre og tydeliggjøre opplysningsplikten for motorkjøretøyavgifter i skatteforvaltningsloven. Departementet foreslår i skatteforvaltningsloven § 8-5 en generell bestemmelse om skattemelding for motorkjøretøyavgifter, på samme måte som for de øvrige skatteartene som omfattes av loven. Etter forslaget skal den som er skattepliktig etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven i utgangspunktet levere skattemelding til avgiftsmyndighetene. Skattemeldingen skal inneholde opplysninger om bruk eller endring av motorkjøretøy og andre opplysninger som har betydning for fastsetting av motorkjøretøyavgift. Det foreslås likevel et viktig unntak fra plikten til å levere skattemelding til avgiftsmyndighetene. Dersom den skattepliktige har gitt riktige og fullstendige opplysninger til vegmyndighetene, faller plikten til å levere skattemelding til avgiftsmyndighetene bort. Opplysningsplikten knyttet til avgiftsfastsettingen kan da anses å være oppfylt ved at opplysninger er gitt til vegmyndighetene. Forslaget legger til rette for en videreføring av praksis med samarbeid mellom avgiftsmyndigheter og vegmyndigheter om utveksling av opplysninger. Opplysningsplikten overfor avgiftsmyndighetene etter skatteforvaltningsloven vil særlig få praktisk betydning i tilfeller hvor det ikke foreligger noen opplysningsplikt overfor vegmyndighetene, eller hvor det ikke er gitt riktige og fullstendige opplysninger til vegmyndighetene.

Departementet viser til forslag til § 8-5.

## **14.7 Skattemelding for arbeidsgiveravgift**

### **14.7.1 Gjeldende rett**

Det følger av folketrygdloven § 24-2 første ledd at arbeidsgiver skal sende oppgave over beregnet arbeidsgiveravgift sammen med og til samme tid som arbeidsgiver skal sende oppgave over foretatt forskuddstrekk etter skattebetalingsloven. For arbeidsgiveren er

innsending av oppgave over beregnet arbeidsgiveravgift opplysninger om egne forhold, mens arbeidsgivers oppgave over utbetalt lønn og forskuddstrekk er grunnlagsdata fra tredjepart til bruk i arbeidstakerens ligning.

Videre skal arbeidsgiver ved årets slutt sende inn en årsoppgave over grunnlaget for beregningen av arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven § 24-2 annet ledd. Årsoppgaven over grunnlaget for beregningen skal vedlegges lønns- og trekkoppgaven. Når det foreligger forhold som nevnt i skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, som gjelder tilfeller hvor arbeidstakere stilles til rådighet for andre, påhviler pliktene etter folketrygdloven § 24-2 den som har plikt til å foreta forskuddstrekk, jf. § 24-2 tredje ledd.

Når lov om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven) trer i kraft, vil arbeidsgivers innrapportering av opplysninger om arbeidsgiveravgift reguleres av denne loven, og dette vil medføre endringer i folketrygdloven § 24-2. Etter endringene vil det følge av folketrygdloven § 24-2 første ledd annet punktum at opplysninger om beregnet avgift og grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift for hver kalendermåned skal leveres etter reglene i a-opplysningsloven. Folketrygdloven § 24-2 annet ledd om årsoppgave blir overflødig ved ikrafttreddelsen av a-opplysningsloven og vil oppheves.

#### **14.7.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en videreføring av opplysningsplikten knyttet til arbeidsgiveravgift. Departementets forslag til § 8-6 er oppdatert med endringene i folketrygdloven som vil følge av a-opplysningsloven når denne trer i kraft.

Lovutkastet § 8-6 første ledd bestemmer at arbeidsgivere med plikt til å svare arbeidsgiveravgift skal levere skattemelding med opplysninger om beregnet arbeidsgiveravgift og grunnlaget for beregning av avgift etter reglene i a-opplysningsloven. Plikten suppleres med den alminnelige opplysningsplikten i § 8-1. Første ledd svarer langt på vei til regelen i folketrygdloven § 24-2 første ledd annet punktum etter endringene som følge av a-opplysningsloven.

Annet ledd viderefører gjeldende rett etter folketrygdloven § 24-2 tredje ledd.

Departementet viser til forslag til § 8-6.

### **14.8 Skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon**

#### **14.8.1 Gjeldende rett**

Merverdiavgiftskompensasjonsloven § 6 omhandler levering av kompensasjonsoppgave. Av bestemmelsens første ledd framgår det at det må sendes oppgave til skattekontoret for å få utbetalt kompensasjon. Det kan ikke framsettes krav

om kompensasjon før merverdiavgiftskostnadene i et kalenderår utgjør minst 20 000 kr. Loven gir ikke nærmere regler om oppgavens innhold.

Kompensasjonsoppgave skal sendes periodevis, der hver periode omfatter to kalendermåneder, jf. § 6 tredje ledd. Andre enn kommuner og fylkeskommuner kan imidlertid framsette krav som omfatter et helt kalenderår på oppgaven for sjette periode. Ifølge bestemmelsens fjerde ledd skal krav om kompensasjon tas med i oppgaven for den perioden beløpet er registrert i regnskapssystemet etter regnskapsbestemmelsene i kommuneloven eller bokført i regnskapssystemet etter bestemmelser i bokføringsregelverket.

Frister for levering av kompensasjonsoppgave følger av merverdiavgiftskompensasjonsloven § 7. Fristen for levering er en måned og ti dager etter utløpet av perioden. For tredje periode er fristen likevel 31. august.

Etter merverdiavgiftskompensasjonsloven § 8 skal grunnlaget for kompensasjonskravet kontrolleres og attesteres av registrert eller statsautorisert revisor eller kommunerevisor.

## **14.8.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en bestemmelse om skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon i skatteforvaltningsloven § 8-7. Den som krever å få kompensert merverdiavgift etter merverdiavgiftskompensasjonsloven skal levere skattemelding med opplysninger som har betydning for fastsetting av kompensasjonen. Nærmere regler om terminlengder og leveringsfrister foreslås regulert i forskrift, jf. lovutkastet § 8-14. Lovutkastet § 8-7 annet punktum om krav til revisorattest viderefører merverdiavgiftskompensasjonsloven § 8.

Departementet viser til forslag til § 8-7.

## **14.9 Melding om trekk**

### **14.9.1 Gjeldende rett**

#### **14.9.1.1 Svalbardskatteloven mv.**

Skattlegging på Svalbard skjer etter svalbardskatteloven. Loven gjelder også for skattlegging av lønn eller annen godtgjørelse på Jan Mayen og i de norske bilandene i Antarktis, jf. lov om skattlegging av personer på Jan Mayen og i Antarktis § 1. Reglene om fastsetting av svalbardskatt er nærmere omtalt i punkt 15.4.1.3 nedenfor.

For personer som kun skattlegges med lønnstrekk etter svalbardskatteloven § 3-2 foretas det ingen ligning, og skattyterne har heller ingen selvangivelsesplikt etter svalbardskatteloven § 4-4. Derimot er reglene om skatteters opplysningsplikt i

ligningslovens kapittel 4 gitt anvendelse ved lønnstrekk, jf. svalbardskatteloven § 4-3 annet ledd.

Ved skattlegging ved lønnstrekk er det arbeidsgiveren som har den primære opplysningsplikten. Etter svalbardskatteloven § 5-2 femte ledd skal arbeidsgiveren sende inn terminvise oppgaver over foretatt lønnstrekk til skatteoppkreveren for Svalbard. Hver termin omfatter seks kalendermåneder og starter henholdsvis 1. januar og 1. juli. Oppgave over foretatt lønnstrekk skal også leveres når arbeidsgiver opphører med virksomhet på Svalbard eller at aktiviteten der på annen måte opphører.

#### **14.9.1.2 *Artistskatteloven***

Utenlandske artister og idrettsutøvere som deltar i arrangement eller opptrer i Norge skal som hovedregel beskattes etter artistskatteloven. For omtale av hvordan artistskatt fastsettes og hvem som er trekkpliktig, vises det til punkt 15.4.1.3 nedenfor.

Artistskatteloven deler opplysningsplikten knyttet til skattefastsettingen i to deler. Den som skal engasjere utenlandsk artist eller arrangere forestilling mv. hvor utenlandsk artist deltar, må melde fra til skattekontoret om arrangementet. Meldeplikten gjelder også for den som stiller plass til rådighet til utenlandske arrangører eller artister som selv arrangerer forestilling. Det er først når ingen andre har meldeplikt om arrangementet at artisten selv skal melde fra til skattekontoret, jf. artistskatteloven § 6.

Meldingen skal blant annet inneholde opplysninger om den meldepliktige selv, artisten, den trekkpliktige samt opplysninger om kontraktsvilkår. Meldingen skal leveres til skattekontoret senest tre uker før arrangementet skal finne sted. Dersom kontrakt inngås senere enn tre uker før arrangementet skal finne sted skal melding sendes inn snarest etter at kontrakt er inngått, jf. forskrift 17. desember 1997 nr. 1400 til utfylling og gjennomføring av reglene i lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv. Det skal gis melding om arrangementet selv om det ikke skal svares skatt etter artistskatteloven § 5. På bakgrunn av meldingen utsteder skattekontoret en oppgjørsblankett som skal benyttes ved skattetrekket.

Den andre delen av opplysningsplikten er knyttet opp mot leveringen av utfylt oppgjørsblankett til skattekontoret. Etter artistskatteloven § 8 annet ledd skal artisten og den som foretar trekket gi de opplysninger som er nødvendige for at skattemyndighetene skal kunne kontrollere at skatten er riktig beregnet og innbetalt. I praksis skjer dette ved at den trekkpliktige fyller ut oppgjørsblanketten med opplysninger om beregnet skatt, foretatt trekk, utbetalt honorar mv. og sender denne til skattekontoret. Artisten får kopi av oppgjørsblanketten som bevis på at det er trukket skatt. Oppgjørsblanketten kan derfor sies å erstatte både lønns- og trekkoppgave og selvangivelse for artisten.



### **14.9.1.3 Kildeskatt på aksjeutbytte**

Selskap som utdeler utbytte til utenlandske aksjonærer har plikt til å foreta forskuddstrekk til dekning av skatt på utbyttet, jf. skattebetalingsloven § 5-4 annet ledd første punktum, jf. § 5-6 første ledd bokstav d. Oppgjørliste for kildeskatt og oppgjør for forskuddstrekket i de to foregående måneder sendes til skatteoppkreveren hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november. Oppgjørslisten inneholder opplysninger om grunnlaget for trukket kildeskatt og gjennomført trekk fordelt på de ulike aktuelle skattesatsene. Fastsetting av kildeskatt på utbytte er nærmere omtalt i punkt 15.3.5 nedenfor.

### **14.9.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en felles bestemmelse om levering av melding om trekk i skatteforvaltningsloven § 8-8. Meldingene leveres av den som har fastsatt skatt ved trekk, og skal tjene som kontrolloppgave for skattemyndighetene slik at myndighetene kan undersøke om det er foretatt korrekt skattetrekk. Bestemmelsens første og annet ledd bygger på gjeldende rett etter svalbardskatteloven og artistskatteloven, og er ikke ment å innebære noen endring i praksis på disse områdene.

Bestemmelsens første ledd gjelder opplysningsplikt for arbeidsgivere som foretar lønnstrekk etter svalbardskatteloven § 3-2. Disse skal sende inn trekkmelding med en oversikt over foretatt trekk og andre opplysninger som er nødvendige for at skattemyndighetene skal kunne kontrollere at trekket som er foretatt er korrekt. Forslaget innebærer en videreføring av gjeldende rett.

Bestemmelsens annet ledd viderefører både meldeplikten som oppstår ved kontraktinngåelse med utenlandsk artist og plikten til å melde fra om trekk foretatt i honoraret. Bestemmelsene foreslås flyttet fra artistskatteloven §§ 6 og 8 annet ledd til skatteforvaltningsloven.

Av lovtekniske hensyn foreslår departementet at den nærmere angivelsen av hva meldingene om trekk skal inneholde reguleres i forskrift og skjema, jf. lovutkastet § 8-14. Departementet foreslår også andre lovtekniske forenklinger i lovteksten da flere av reglene som er inntatt i artistskatteloven og svalbardskatteloven er regulert i skatteforvaltningslovens felles bestemmelser. Blant annet vil reglene om alminnelig opplysningsplikt og de felles reglene om levering av skattemelding som er foreslått i skatteforvaltningsloven § 8-13, få anvendelse ved levering av melding om trekk etter svalbardskatteloven og artistskatteloven. Forenklingen i lovtekst er ikke ment å innebære noen realitetsendring for meldeplikten.

Tredje ledd omhandler selskap som skal foreta skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandske aksjonærer. Forslag til regler om fastsetting av kildeskatt på aksjeutbytte er omtalt i punkt 15.3.5 nedenfor. På samme måte som ved fastsetting ved trekk for andre skattearter, er det nødvendig at selskapet sender en melding til

skattemyndighetene om skattetrekket. Departementet foreslår at aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning som skal foreta skattetrekk etter forslaget til skattebetalingsloven ny § 5-4a, skal levere melding om foretatt skattetrekk. Det samme gjelder innlåner som etter avtale om verdipapirlån utbetaler utbyttekompensasjon til kontraktsmotpart hjemmehørende i utlandet.

Departementet viser til forslag til § 8-8.

## **14.10 Skattemelding mv. for selskap med deltakerfastsetting**

### **14.10.1 Gjeldende rett**

Selskap hvor deltakerne skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48 skal levere selskapsoppgave etter ligningsloven § 4-9. Oppgaven skal inneholde spesifikasjon av selskapets brutto formue og inntekt, fradragposter og ellers andre opplysninger som har betydning for ligningen av deltakerne. Selskapet plikter ikke å føre opp beløp for poster som skal ansettes ved skjønn, men skal gi de opplysningene som er nødvendige for at ligningsmyndighetene kan fastsette beløpet. I tillegg til selskapsoppgaven skal selskapet levere oppgave over deltakere per 1. januar i ligningsåret, deltakernes selskapsandel, deres andel av overskudd eller underskudd, tillegg i alminnelig inntekt per deltaker og skattekommune for deltakerne. Etter ligningsloven § 4-9 nr. 7 kan departementet bestemme at deltakere i utenlandske selskaper alene eller i fellesskap skal levere selskapsoppgave og oppgave over deltakernes formue og inntekt fra selskapet. Slike regler er gitt i forskrift 15. mars 1993 nr. 199.

### **14.10.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår i skatteforvaltningsloven § 8-9 regler om plikt for selskaper hvor deltakerne skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48 til å levere selskapsskattemelding. Fastsetting av skatt for slike selskaper og deltakere i slike selskaper er omtalt i punkt 15.3.4 nedenfor. Departementet foreslår en videreføring av reglene i ligningsloven § 4-9, med noen endringer i begrepsbruk.

Departementet viser til forslag til § 8-9.

## **14.11 Melding om realisasjon av naturgass mv.**

### **14.11.1 Gjeldende rett**

Etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 6 og forskrift 29. juni 2012 nr. 693 om opplysningsplikt om realisasjon av naturgass utvunnet fra norsk kontinentalsokkel skal enhver som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 5 gi Oljeskattekontoret opplysninger om realisasjon av naturgass som er skattepliktig etter § 5. Opplysningsplikten gjelder også for den som på vegne av staten realiserer naturgass som produseres fra statens deltakerandeler i utvinningstillatelser på norsk

kontinentalsokkel (SDØE). Som en del av opplysningsplikten kan Oljeskattekontoret pålegge oppgavepliktige å sende inn kopi av avtale om realisasjon av naturgass.

Departementet er gitt fullmakt til å bestemme at opplysningsplikten ikke skal gjelde for enkelte typer naturgass. Forskriften § 2 angir nærmere hvilke transaksjoner det skal opplyses om. I forskriften § 3 er det gitt regler om opplysningspliktens innhold. Det skal gis nærmere bestemte opplysninger om avtale- og salgsvilkår i avtalene om realisasjon av naturgass. I tillegg er Oljeskattekontoret gitt fullmakt til å fastsette opplysningspliktens innhold nærmere i oppgave.

#### **14.11.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår at bestemmelsen om meldeplikt etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 6 videreføres i skatteforvaltningsloven § 8-10. Ordlyden i forslaget til bestemmelse svarer til formuleringene i bestemmelsen i petroleumsskatteloven § 6 nr. 6 første ledd. Bestemmelsen som foreslås i skatteforvaltningsloven er noe kortere enn bestemmelsen i petroleumsskatteloven for å passe bedre med skatteforvaltningslovens system. Flere av reglene i petroleumsskatteloven § 6 nr. 6 omfattes av skatteforvaltningslovens felles bestemmelser. Departementet går inn for at reglene i petroleumsskatteloven § 6 nr. 6 annet og tredje ledd videreføres i skatteforvaltningslovens alminnelige bestemmelser og i forskrift.

Departementet viser til forslag til § 8-10.

### **14.12 Skattemelding og annen dokumentasjon for kontrollerte transaksjoner mv.**

#### **14.12.1 Gjeldende rett**

Ligningsloven § 4-12 pålegger selskaper å levere oppgave over art og omfang av transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger. Plikten gjelder for selskap eller innretning som har selvangivelsesplikt etter ligningsloven § 4-2 nr. 1 eller plikt til å levere selskapsoppgave i medhold av § 4-9 nr. 1. Selskapet skal utarbeide skriftlig dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere om priser og vilkår i transaksjonene eller mellomværendene med nærstående selskap mv. samsvarer med det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter. Etter ligningsloven § 4-12 nr. 3 er visse selskaper unntatt fra plikten. Det er gitt nærmere regler om hva som skal til for at en person eller et selskap mv. anses som nærstående.

## **14.12.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår å videreføre reglene i ligningsloven § 4-12 om oppgave- og dokumentasjonsplikt for kontrollerte transaksjoner mv. i skatteforvaltningsloven § 8-11, med visse språklige tilpasninger til loven for øvrig.

Departementet viser til forslag til § 8-11.

## **14.13 Melding om registrering for merverdiavgift og særavgift**

### **14.13.1 Gjeldende rett**

#### **14.13.1.1 Merverdiavgiftsloven**

For å komme inn under merverdiavgiftssystemet og få rett til fradrag for inngående merverdiavgift må næringsdrivende registreres i Merverdiavgiftsregisteret. For mange næringsdrivende oppstiller merverdiavgiftsloven en plikt til registrering, mens for andre er registrering frivillig. Under visse forutsetninger kan samarbeidende selskaper også registreres som ett avgiftssubjekt (fellesregistrering). Reglene om registrering følger av merverdiavgiftsloven kapittel 2 og 14.

Reglene om registrering er hovedsakelig materielle skattebestemmelser fordi de avgjør den skattepliktiges plikt til å kreve inn og rett til å få fradrag for merverdiavgift. Noen bestemmelser gjelder imidlertid også rettigheter og plikter knyttet til selve registreringsprosessen. Disse forvaltningsrettslige bestemmelsene gjelder opplysningsplikt ved søknad om registrering og meldeplikt ved forhold som har betydning for registreringen, slik som åpning og avslutning av konkursbehandling og opphør av virksomheten.

Reglene omplikten til å sende søknad om registrering følger av § 14-1 første ledd. Søknaden skal sendes uten ugrunnet opphold når vilkårene i merverdiavgiftsloven kapittel 2 er oppfylt. Den alminnelige opplysningspliktbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 15-1 åttende ledd gjelder også ved levering av søknad om registrering. Hvilke opplysninger som må oppgis i søknaden er nærmere regulert i merverdiavgiftsforskriften § 14-1-1.

Merverdiavgiftsloven § 14-2 oppstiller en meldeplikt ved bobehandling av konkursbo og dødsbo ved offentlig skifte hvor avdødes gjeld ikke er overtatt. Opplysningsplikten ligger i disse tilfellene til henholdsvis bobestyrer og tingretten. Merverdiavgiftsloven § 14-3 første og fjerde ledd gjelder meldeplikt for den avgiftspliktige når den registrerte næringsvirksomheten opphører og når vilkårene for eventuell fellesregistrering ikke lenger er til stede.

#### **14.13.1.2 Særagiftsloven**

Etter særagiftsforskriften kapittel 5 kan produsenter, importører og andre virksomheter registreres for de ulike særagiftene. Noen produsenter og virksomheter har plikt til å registrere seg, og blant annet har produsenter av avgiftspliktige varer som hovedregel en slik plikt, jf. særagiftsforskriften § 5-1. For andre er registrering frivillig, jf. særagiftsforskriften § 5-2. Dette gjelder særlig ulike typer importører.

Det er en forutsetning for registrering at virksomheten blant annet har et egnet lokale hvor produksjon og lagring av varer skal skje, jf. særagiftsforskriften § 5-7.

Særagiftsforskriften § 5-5 angir opplysningsplikten knyttet til registreringen. Bestemmelsens første og annet ledd angir hva søknaden om registrering skal inneholde, samt leveringsfrist. I tredje ledd oppstilles en plikt til å rapportere inn endringer i opplysningene som er registrert, herunder en meldeplikt når virksomheten opphører eller stanser, og når virksomheten gjenopptas.

#### **14.13.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en felles bestemmelse om opplysningsplikt knyttet til registrering for merverdiavgift og særagifter. Bestemmelsen vil gjelde både for opplysningsplikt knyttet til søknad om registrering, og rapporteringsplikt om etterfølgende forhold som har betydning for registreringen. Forslaget innebærer i hovedsak en videreføring av gjeldende rett etter merverdiavgiftsloven og særagiftsloven, men det foreslås en noe annen struktur på bestemmelsen enn den som er benyttet i merverdiavgiftsloven og særagiftsforskriften.

Departementet foreslår at begrepet «melding om registrering» brukes om både søknad om registrering og rapportering om endrede forhold. I tillegg til den skattepliktiges plikt til å levere registreringsmelding oppstilles det i bestemmelsen en opplysningsplikt for bobestyrere og tingretten ved konkursbehandling og offentlig skifte.

Opplysningsplikten knyttet til søknad om registrering foreslås regulert i skatteforvaltningsloven § 8-12 første ledd. Søknaden skal inneholde opplysninger om virksomheten, dokumentasjon på at vilkårene for registrering er oppfylt, samt andre opplysninger som er av betydning for registreringen. Hvilke opplysninger som er av betydning for registreringen følger av de materielle reglene om registrering i merverdiavgiftsloven og særagiftsforskriften. En nærmere angivelse av innholdet i registreringsmeldingen foreslås også regulert i forskrift til skatteforvaltningsloven, jf. forslag til forskriftshjemmel i § 8-14. Registreringsmeldingen skal etter forslaget leveres av «den som skal registreres for merverdiavgift eller særagifter». Begrepet «skal» viser til at opplysningsplikten oppstår forut for registrering. Opplysningsplikten ved søknad er således ment å gjelde alle som søker om å bli registrert, uavhengig av om de har plikt til å registrere seg eller om de søker om såkalt frivillig registrering.

Opplysningsplikt om endrede forhold ved virksomheten som har betydning for registreringen for særavgift eller merverdiavgift foreslås regulert i § 8-12 annet ledd. Bestemmelsen oppstiller en meldeplikt for endrede forhold slik som endringer i produksjonskapasitet og omsetning, praktiske opplysninger som tollkredittnummer, organisasjonsnummer, og firmaadresse, i tillegg meldeplikt dersom produksjon og virksomhet stanser midlertidig eller opphører.

Meldeplikt for bostyrer og tingretten ved konkursbehandling eller offentlig skifte foreslås regulert i bestemmelsens tredje og fjerde ledd. Dette er en videreføring av gjeldende bestemmelser i merverdiavgiftsloven. Departementet ser det som hensiktsmessig at en slik opplysningsplikt for bostyrer og tingrett gjelder tilsvarende for særavgifter, og foreslår at reglene skal gjelde generelt.

Departementet viser til forslag til § 8-12.

## **14.14 Levering av skattemelding mv.**

### **14.14.1 Gjeldende rett**

Ligningsloven § 4-5 har regler om underskrift og ansvar for selvangivelse. Etter denne bestemmelsen er hovedregelen at det er de skattepliktige selv som har plikt til å levere selvangivelsen. Dersom skattyteren er en myndig person kan og skal selvangivelsen leveres ved fullmektig bare dersom særlige forhold som sykdom, lengre fravær mv. er til hinder for at skattyteren selv leverer. Selvangivelsen skal i alle fall leveres så snart hindringen er falt bort, selv om leveringsfristen er utløpt. Det er ikke hjemmel for å levere selvangivelse ved fullmektig i andre tilfeller enn de som er angitt i ligningsloven § 4-5 nr. 1 annet punktum.

Etter ligningsloven § 4-5 nr. 2 skal verge levere selvangivelse for skattyter som er mindreårig eller fratatt rettslig handleevne. Bestemmelsen fritar likevel foreldre og verge for plikten til å levere selvangivelse for barn som har nådd den alder da de etter skatteloven anses som selvstendige skattytere. Foreldrenes plikt faller først bort når barnet selv leverer selvangivelsen.

Den som leverer selvangivelse, plikter etter ligningslovens § 4-5 nr. 4 å forsikre om at selvangivelsen er fullstendig og riktig og å gi erklæring om straffansvar for uriktige og ufullstendige opplysninger. Dette gjelder også der selvangivelsen er bygget på et regnskap som er ført av andre. Den som leverer selvangivelsen, kan ikke fri seg fra ansvaret for oppgavene ved å henvise til at han har stolt på regnskapsføreren, og derfor unnlatt å undersøke om regnskapet er riktig og fullstendig.

Etter ligningsloven § 4-5 nr. 5 skal selvangivelsen underskrives av den som har plikt til å levere selvangivelsen.

I de øvrige skattelovene er det ikke i samme grad lovregulert hvem som kan levere oppgavene for den skattepliktige. Opplysningspliktbestemmelsene angir hvem oppgaveplikten hviler på, men etter de alminnelige reglene i forvaltningsloven og selskapslovgivningen kan oppgavene også leveres ved fullmektig. For fysiske personer og enkeltpersonforetak innebærer dette at oppgaven i utgangspunktet skal leveres av personen selv/innehaveren, men at andre kan levere dersom de er gitt særskilt fullmakt til det. I ansvarlige selskap kan den enkelte deltaker normalt forplikte selskapet. Dette følger av selskapsloven § 2-21. Dersom det er registrert i Enhetsregisteret at selskapet bare kan representeres ved samtlige deltakeres signatur, må dette legges til grunn også av skattemyndighetene ved behandling av leverte oppgaver. Et aksjeselskap forpliktes i utgangspunktet bare av samtlige styremedlemmer, jf. aksjeloven og allmennaksjeloven § 6-30. Styret kan imidlertid gi fullmakt til andre. Slik fullmakt vil være registrert i Enhetsregisteret. Felles for alle organisasjonsformene er at en enkelt person kan få tildelt særskilt fullmakt til å levere og signere oppgavene, enten ved at vedkommende er registrert med signaturfullmakt i Enhetsregisteret eller andre relevante registre slik som Merverdiavgiftsregisteret, eller med prokurafullmakt i Enhetsregisteret. Det må også normalt legges til grunn at det ligger innenfor daglig leders stillingsfullmakt å signere og levere oppgavene.

#### **14.14.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en felles bestemmelse om levering av skattemelding og andre meldinger etter kapittel 8 i skatteforvaltningsloven § 8-13.

I første ledd videreføres regelen om at skattemeldingene skal leveres av myndig person eller dennes fullmektig.

Bestemmelsens annet ledd innebærer en videreføring av ligningslovens regel om at vergemål må levere melding for skattepliktig som er mindreårig eller satt under vergemål. Unntaket for barn som anses som selvstendig skattyter etter skatteloven videreføres også.

Ordlyden i tredje ledd er ny, men innebærer ikke noen større realitetsendring. Ved vurderingen av hvem som kan levere skattemelding mv. for selskaper skal man basere seg på de alminnelige reglene i selskapsretten om hvem som kan forplikte selskapene. Dersom noen er registrert med egen signaturfullmakt hos skattemyndighetene vil dette være avgjørende. Dette er gjeldende rett for levering av meldinger for de fleste skattearter i dag.

Skattemelding for bo skal leveres av skifteforvalteren, bobestyreren, testamentsfullbyrderen eller de selvskiftende arvingene. Regelen i fjerde ledd er en videreføring av regelen i ligningsloven § 4-5 nr. 3 siste del.

Departementet legger ikke opp til en videreføring av regelen i ligningsloven § 4-5 nr. 4 om at den skattepliktige skal forsikre om at skattemeldingen inneholder riktige og fullstendige opplysninger mv. og avgi erklæring om å være kjent med at det vil kunne medføre straffansvar å avgi uriktige eller ufullstendige opplysninger. Etter departementets vurdering er det ikke behov for slike regler i skatteforvaltningsloven da de tilfører lite utover det som kan utledes av loven for øvrig. Departementet foreslår heller ikke videreføring av reglene om signering av skattemeldingene og andre meldinger. Ved elektronisk levering finnes en rekke ulike muligheter for identifikasjon av hvem som har stått for levering utover fysisk eller elektronisk signatur, og det er en stadig utvikling på feltet.

Departementet viser til forslag til § 8-13.

## **14.15 Forskrifter mv.**

### **14.15.1 Gjeldende rett**

#### **14.15.1.1 *Ligningsloven***

Ligningsloven kapittel 4 har ulike regler om adgang for departementet til å gi nærmere regler i forskrift og til å fastsette skjemaer for oppgaver etter kapittelet.

Etter § 4-2 nr. 2 kan departementet gi forskrifter om hvilke personlige skattytere som skal levere forhåndsutfylt selvangivelse og om fritak fra slik plikt, om fritak for selvangivelsesplikt etter § 4-2 nr. 1 bokstav a og om at særskilt oppgaveskjema skal tre i stedet for selvangivelse i nærmere angitte tilfeller. Departementet kan bestemme at næringsdrivende kan levere ligningsoppgaver elektronisk og vilkår for dette, og kan fastsette skjema og gi bestemmelser om leveringsmåte mv. ved elektronisk levering, jf. § 4-2 nr. 6.

Ligningsloven § 4-3 nr. 2 gir departementet adgang til å fastsette skjema for ulike typer selvangivelser og i forskrift gi regler om plikt til å gi ytterligere opplysninger og legitimasjoner for bestemte poster i vedlegg til selvangivelsen.

Etter § 4-5 nr. 6 kan det gis forskriftsregler om elektronisk levering av forhåndsutfylt selvangivelse, herunder bruk av elektronisk signatur.

I § 4-12 om oppgave- og dokumentasjonsplikt for kontrollerte transaksjoner mv. er det bestemt at departementet kan gi forskrifter og retningslinjer til utfylling og gjennomføring av bestemmelsen, herunder fastsette unntak fra oppgave- og dokumentasjonsplikten.



#### **14.15.1.2 Merverdiavgiftsloven**

Departementet kan etter merverdiavgiftsloven § 15-1 syvende ledd og § 15-6 siste ledd fastsette skjema for omsetningsoppgaver. Etter § 15-7 fjerde ledd kan det i forskrift gis nærmere regler om elektronisk levering av omsetningsoppgave, samt om levering av oppgave på papir.

#### **14.15.1.3 Artistskatteloven**

Artistskatteloven § 10 gir en generell hjemmel for departementet til i forskrift å gi nærmere bestemmelser om skattlegging etter loven, herunder om oppgave- og opplysningsplikt.

#### **14.15.1.4 Svalbardskatteloven**

Etter svalbardskatteloven § 1-5 kan Kongen gi forskrifter til utfylling og gjennomføring av loven.

#### **14.15.1.5 Særagiftsloven**

Departementet kan etter særagiftsloven § 1 gi nærmere bestemmelser om blant annet beregning og kontroll av særagifter.

#### **14.15.1.6 Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven**

Etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 1 kan Kongen i forskrift gi nærmere regler om beregning og kontroll av avgifter.

#### **14.15.1.7 Merverdiavgiftskompensasjonsloven**

Det følger av merverdiavgiftskompensasjonsloven § 18 at departementet kan gi nærmere forskrifter om avgrensning, utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i loven.

### **14.15.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår i § 8-14 en felles bestemmelse om adgang for departementet til å gi forskrifter til utfylling av reglene i lovens kapittel 8 og til å fastsette skjemaer som skal benyttes når meldingene gis.

Som omtalt i punkt 14.1 ovenfor foreslår departementet en tredeling av reguleringen av opplysningsplikt om egne forhold. Det foreslås en felles hovedregel om alminnelig opplysningsplikt, mens regler om blant annet innholdet i opplysningsplikten og på hvilken måte plikten skal oppfylles på, reguleres i egne bestemmelser for de ulike

skatteartene. De mer tekniske og detaljerte reglene om innholdet i opplysningsplikten, slik som nærmere innhold i meldingene og leveringsfrister, foreslås regulert i forskrift og skjema.

Etter departementets forslag vil det for noen skattearter være slik at en del regler som i dag står i lovtekst, i stedet reguleres i forskrift. Dette gjelder særlig for områdene formues- og inntektsskatt og merverdiavgift. For andre skattearter, spesielt særavgifter og motorkjøretøyavgifter, innebærer forslaget derimot en lovfesting av mange regler som i dag står i forskrift.

Lovutkastet § 8-14 første ledd gir hjemmel for i forskrift å gi nærmere regler om innholdet i meldingene, leveringsmåte, signatur, leveringsfrist og leveringssted. Adgangen til å gi nærmere regler om leveringsmåte vil også omfatte regler om plikt til å levere meldinger elektronisk. I tillegg kan det i forskrift gis regler om fritak fra å levere meldinger for bestemte grupper. Dette vil blant annet omfatte unntak fra plikten til å gi skattemelding og annen dokumentasjon etter lovutkastet § 8-11.

Etter annet ledd kan departementet fastsette skjemaer som skal benyttes når det gis meldinger etter lovens kapittel 8. Dette omfatter også adgang til å fastsette elektroniske skjemaer, og det vil være adgang til å gi forskjellige skjemaer for elektronisk levering og levering på papir.

Departementet viser til forslag til § 8-14.

## **15 LOVENS KAPITTEL 9: FASTSETTING**

### **15.1 Innledning**

Ethvert land som skattlegger sine innbyggere har lover som avgjør hva som er skattepliktig, og systemer for å fastsette og innfordre skatten. Ved fastsettingen bestemmes omfanget av skatteplikten, og det oppstår et betalingskrav. Grovt sett kan man si at fastsettingen består av to deler. Først fastsettes skattegrunnlaget ved anvendelse av skattereglene på faktum, og på dette grunnlaget foretas deretter en utregning. Også ved utregningen er det snakk om en viss grad av rettsanvendelse. Fastsetting kan i utgangspunktet skje på flere stadier i en skattesak. Som hovedregel foretas det en fastsetting i forbindelse med de skattepliktiges levering av ulike skattemeldinger eller ved at myndighetene utsteder et skattekrav på bakgrunn av registrerte opplysninger (ordinær fastsetting). Videre kan fastsetting skje på et senere stadium dersom det har skjedd en feil ved den ordinære fastsettingen, enten ved at det avdekkes at den ordinære fastsettingen er uriktig, eller ved at det ikke er foretatt noen ordinær fastsetting. Bestemmelsene som foreslås i kapittel 9 gjelder ordinær fastsetting, mens fastsetting i endringssak foreslås regulert i lovens kapittel 12. For nærmere omtale av begrepet fastsetting vises det til punkt 7.3.4.2 ovenfor.

I norsk skatterett opereres det med tre ulike modeller for fastsetting. Etter "vedtaksmodellen" fastsetter myndighetene skatten ved at de fatter et vedtak basert på opplysninger innrapportert av den skattepliktige selv eller tredjeparter. Vedtaket kan også baseres på andre foreliggende opplysninger, men i motsetning til hva som er tilfelle innen alminnelig forvaltningsrett, har skattemyndighetene i liten grad noen utredningsplikt (se omtale i punkt 11.2 ovenfor). I Norge fastsettes formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt, skatt etter svalbardskatteloven § 3-1 og motorkjøretøyavgiftene ved vedtak.

Et alternativ til fastsetting ved myndighetenes vedtak er "egenfastsettingsmodellen". Etter denne modellen blir skatten fastsatt på grunnlag av opplysninger de skattepliktige selv gir, og uten at forvaltningen fatter vedtak. Det oppstår da en betalingsplikt direkte av de opplysningene den skattepliktige har rapportert inn til skattemyndighetene. Forvaltningens hovedoppgave under en slik modell er å bistå de skattepliktige, og å kontrollere egenfastsettingene. Varianter av egenfastsettingsmodellen gjelder for merverdiavgift, særavgifter og arbeidsgiveravgift.

Den tredje modellen for fastsetting i norsk skatterett er fastsetting ved trekk. Etter denne modellen blir skatten fastsatt ved at arbeidsgiver, oppdragsgiver eller andre foretar et trekk i utbetalingen til den skattepliktige. Skattekravet fastsettes da ved trekket. Ordningen med fastsetting ved trekk må ikke forveksles med reglene om forskuddstrekk, som gjelder innfordring av skatt på lønnsinntekt, men hvor fastsetting av skattekravet skjer i ettertid ved myndighetenes vedtak. Ulike varianter av fastsetting ved trekk finnes i artistskatteloven og for lønnsutbetalinger etter svalbardskatteloven.

## **15.2 Forslag om kodifisering og harmonisering**

Fastsettingsmodellene som i dag benyttes er i varierende grad lovbestemt. Enkelte av skattelovene har detaljerte bestemmelser om hvordan fastsettingen skjer, mens fastsettingsbestemmelser er nærmest fraværende i andre lover. Til dette kommer at en del lovbestemmelser ikke lenger gir et representativt bilde av hvordan fastsettingen skjer i praksis. Dette siste er særlig tilfelle for fastsettingsbestemmelsene i ligningsloven. Departementet foreslår derfor en kodifisering av fastsettingsmodellene, og en harmonisering og samling av bestemmelser om fastsetting. Bestemmelsene foreslås tatt inn i skatteforvaltningsloven kapittel 9.

For de fleste skatteartene innebærer forslaget liten eller ingen endring utover et lettere tilgjengelig regelverk. Alle de tre ulike modellene for fastsetting videreføres, og vil framgå direkte av felles bestemmelser i lovens kapittel 9. Det vil likevel være ett prinsipp, egenfastsetting, som vil utgjøre den klare hovedregelen.

For enkelte skatter, slik som motorkjøretøyavgifter og særavgifter, innebærer forslaget en kodifisering av en praksis som i liten grad har kommet til uttrykk i lovs form

tidligere. For merverdiavgiften innebærer forslaget en ren videreføring av gjeldende rett, med kun en teknisk revisjon av bestemmelsene.

For formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt og skatt etter svalbardskatteloven § 3-1 innebærer forslaget formelt sett et endret fastsettingsprinsipp. I realiteten innebærer endringen langt på vei bare en kodifisering av gjeldende praksis på ligningslovens område. En slik lovteknisk endring vil likevel ha konsekvenser ved at fastsettingsprosessen må betraktes fra en annen vinkel, og omtalen av prosessen vil skje med et begrepsapparat som gir en bedre beskrivelse av hva som virkelig skjer. Ved kodifisering av gjeldende praksis på ligningsområdet vil fastsetting av formues- og inntektsskatt mv. ligge nærmere egenfastsettingsmodellen kjent fra merverdiavgiftssystemet og særavgiftssystemet enn den tradisjonelle vedtaksmodellen fra alminnelig forvaltningsrett.

### **15.3 Ny fastsettingsmodell for formues- og inntektsskatt mv.**

#### **15.3.1 Innledning**

Formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt og skatt etter svalbardskatteloven § 3-1 fastsettes etter gjeldende rett etter en ligningsprosess som resulterer i et vedtak om hvor mye skatt den skattepliktige skal betale. Ligningen består i å fastsette den skattepliktiges inntekt og formue og beregne skatten på dette grunnlaget. Ligningsprosessen er betydelig endret siden vedtakelsen av ligningsloven, og etter departementets oppfatning er det behov for oppdatering av regelverket om fastsetting av formues- og inntektsskatt. Departementet foreslår derfor nye regler som utformes mer i tråd med hvordan ligningen i praksis foregår i dag. I korte trekk går forslaget ut på at levering av skattemelding skal anses som fastsetting av grunnlaget for skatten, og at myndighetene skal foreta skatteberegningen direkte på dette grunnlaget. Også stille aksept av en forhåndsutfylt skattemelding uten endringer skal anses som en fastsetting som danner grunnlaget for skatteberegningen. Det er først i de tilfeller hvor den skattepliktige unnlater å fastsette skattegrunnlaget (ikke leverer skattemelding), eller hvor myndighetenes kontroller avdekker mangler ved den skattepliktiges egenfastsetting, at myndighetene får i oppgave å fastsette skattegrunnlaget. Slik myndighetsfastsetting skjer enten som et vedtak om førstegangs fastsetting (når skattemelding ikke er levert) eller ved vedtak om endring av den skattepliktiges fastsetting. Myndighetene skal fortsatt beregne skatten. Etter fastsetting av skattegrunnlag og etterfølgende beregning skal det som tidligere foretas et skatteoppgjør.

Forslaget om ny fastsettingsmodell basert på egenfastsetting av skattegrunnlaget innebærer at det også må ses nærmere på fastsettingsmetoden for inntekt og formue fra deltakerlignede selskaper. Departementets forslag går i korte trekk ut på at selskapet som i dag skal levere en selskapsskattemelding (tilsvarende dagens selskapsoppgave). Deretter skal deltakerne fastsette alle grunnlag basert på opplysningene i selskapsskattemeldingen.

Departementet går også inn for at kildeskatt på aksjeutbytte etter skatteforvaltningsloven skal fastsettes ved at det utdelende selskapet foretar skattetrekk til dekning av skatten. Trekkplikten innebærer at selskapet først skal holde tilbake skatten ved utbetalingen av utbyttet, og deretter innberette og innbetale beløpet til skattemyndighetene. Departementet foreslår at det skal lovfestes regler om når selskapet kan foreta trekk med lavere skattesats enn det som følger av skattevedtaket. Reglene medfører blant annet en videreføring av ordningen med at forvaltere som er registrert som eier av aksjer på vegne av utenlandske aksjonærer, kan søke om at aksjene beskattes med lav sats eller 0-sats. Selskapet skal kunne holdes ansvarlig for manglende skattetrekk dersom det kan bebreides for ikke å ha gjennomført riktig trekk. Forvalteren kan holdes ansvarlig for manglende innbetalt skatt dersom han eller hun har opptrådt på en slik måte at selskapet har trukket uriktig beløp. Den utenlandske aksjonæren skal ha rett til å kreve refusjon av for mye fastsatt skatt.

## **15.3.2 Om ligningsprosessen**

### **15.3.2.1 *Utviklingstrekk***

Norge har lang tradisjon for å fastsette formues- og inntektsskatt gjennom individuelle vedtak. I hvilken grad skattyter selv har vært involvert i fastsettingen har likevel variert. Siden 1882 har ligningssystemet gått fra å være et system hvor skattyters formue og inntekt ble fastsatt ved et alminnelig myndighetsutført skjønn, hovedsakelig bygget på lokalkunnskap og erfaring, til et system som tar sikte på en mest mulig nøyaktig konstatering av den enkelte skattyters virkelige inntekts- og formuesforhold på grunnlag av skattyters egne spesifiserte oppgaver og oppgaver fra tredjeparter som banker, arbeidsgivere osv., og med bruk av omfattende kontrollmidler. Selvangivelsen som hovedgrunnlag for formues- og inntektsskatten ble innført i 1911, men oppfyllelsen av oppgaveplikten var i det vesentlige frivillig fram til 1918. Både de skattepliktige og tredjeparter har gradvis fått mer vidtgående opplysningsplikter overfor skattemyndighetene, samtidig som myndighetene har fått nye kontrollmidler.

For de fleste skattytere har denne utviklingen ikke påført den skattepliktige økte byrder, men tvert i mot medført en enklere ligningsprosess. Ved forskrift 16. desember 1997 ble forhåndsutfylt selvangivelse introdusert for ligning av personlige skattytere. Dette lettet arbeidet med selvangivelsene for svært mange. Grunnlaget for dette er at en stadig større andel av opplysningene fra tredjeparter endret karakter fra å være kontrollopplysninger til å bli grunnlagsdata for den forhåndsutfylte selvangivelsen. I 2008 ble ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse utvidet til også å gjelde personlig næringsdrivende. Blant nyskapningene i ligningsprosessen er også reglene om leveringsfritak for de som ikke har endringer eller tilføyelser i den forhåndsutfylte selvangivelsen. Leveringsfritak ble innført i 2007.

### 15.3.2.2 Fastsetting i ligningsloven

Fastsettingen av formues- og inntektsskatt har i dag sitt lovmessige grunnlag i ligningsloven fra 1980. Ligningsloven inneholder ingen detaljert regulering av hvordan selve fastsettingen skal skje, men både lovbestemmelser og lovens forarbeider gir uttrykk for at skatten fastsettes av myndighetene ved vedtak. Dette utgangspunktet er særlig synlig i ligningsloven § 8-1 hvor det heter at skattemyndighetene “avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger”. Ved prøvingen av de foreliggende opplysninger, og ved avgjørelsen av hva som skal legges til grunn for ligningen, har myndighetene en plikt til å bygge på det faktum som framstår som mest sannsynlig.

Videre forutsetter ligningsloven kapittel 4 at vedtaket skal bygge på skattyters egne opplysninger. I dette kapittelet er skattyter pålagt en omfattende opplysningsplikt om egne forhold. I § 4-1 heter det at skattyter “skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt”. I §§ 4-2 og 4-3 statueres plikten til å levere selvangivelse med “spesifisert oppgave over skattyters brutto formue og inntekt, fradragsposter og andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen”. Videre knytter loven sanksjoner til manglende oppfyllelse av opplysningsplikten.

Ligningsloven bygger i utgangspunktet også på et system med manuell saksbehandling av hver enkelt ligning. I forarbeidene til ligningsloven, Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) side 15, heter det:

*“Gjennomgåelse og prøving av selvangivelse utgjør den egentlige saksbehandling ved ligningen. Den enkelte selvangivelse, eventuelt med næringsoppgave, regnskapsutdrag, oppgjørsskjema eller annet vedlegg skal sammenholdes med lønnsoppgaver, kontrolloppgaver, og annet kontrollmateriale. Det foretas både tallkontroll og kritisk vurdering av de enkelte poster i selvangivelsen med vedlegg, samtidig som det vurderes om sluttresultatet gir rom for formuesbevegelser og et rimelig privatforbruk [...] Et meget stor prosent av de innleverte selvangivelsene blir rettet under ligningen på en eller flere poster både til gunst og ugunst for skattyteren”*

Forutsetningen om manuell ligningsbehandling kommer også til uttrykk i ligningsloven § 8-3 nr. 5: “Når skattyterens oppgaver fravikes eller settes til side, skal det av påtegning på selvangivelsen eller dokument som følger denne, eller av protokoll som føres, gå fram hva fraviket består i eller avgjørelsen går ut på”. Bestemmelsen er i tillegg et uttrykk for at myndighetenes vedtak i utgangspunktet skal baseres på de skattepliktiges egne opplysninger fra selvangivelsen.

Som avslutning på den ordinære ligningsprosessen skal skattyter varsles om utfallet ved utsending av skatteoppgjør, jf. ligningsloven § 8-9. Enhver skattyter kan kreve at skattekontoret gir opplysninger om hvordan ligningsmyndighetene er kommet fram til fastsettingene.

### 15.3.2.3 Fastsetting av formues- og inntektsskatt i praksis

#### *Den reelle ligningsperioden*

Som nevnt følger det av ligningsloven at det er skattemyndighetene som fastsetter formues- og inntektsskatt på grunnlag av opplysninger skattyter har sendt inn. Både lovteksten og forarbeidene gir inntrykk av at alle selvangivelsene blir manuelt saksbehandlet.

Siden ligningsloven ble vedtatt i 1980 har den offentlige forvaltningen i Norge gjennomgått en betydelig omstilling. Særlig har innføringen av informasjonsteknologi ført til redusert ressursbruk ved informasjonsbehandling gjennom blant annet en overgang til automatiserte beregninger og andre automatiserte operasjoner. På skatteområdet har denne utviklingen ført til at myndighetenes deltakelse i hver enkelt ligningsfastsetting i stor grad skjer i form av automatisert saksbehandling og automatiserte vedtak. Dette avviker fra de opprinnelige forutsetningene i ligningsloven. Ligningsprosessen munner imidlertid fortsatt ut i et ligningsvedtak og et skatteoppgjør etter avregning.

Myndighetenes arbeid knyttet til ligningsbehandlingen skjer i realiteten over en betydelig lengre tidsperiode enn perioden mellom levering av selvangivelse og skatteoppgjør/utlegg av ligningen slik ligningsloven gir uttrykk for. Dagens ligningspraksis har nær sammenheng med prosessen for forhåndsutfylling av selvangivelsen for personlige skattytere og rutinene for levering av selvangivelse. I forkant av selvangivelsesfristen gjennomføres det flere tiltak for å sikre at flere skattytere får en mest mulig korrekt forhåndsutfylt selvangivelse. Det gjennomføres i denne forbindelse automatiserte kontroller ved forhåndsutfyllingen. Etter innleveringen gjennomgår alle selvangivelser automatisert behandling med en rekke kontroller. De automatiserte kontrollene fører til at bare et mindretall av selvangivelsene gjøres til gjenstand for manuell saksbehandling før utlegg av ligningen. I praksis skjer dette bare dersom selvangivelsen slår ut på fastsatte kontroller, eller hvor pliktig selvangivelse ikke er levert. Hvem som blir tatt ut til manuelle kontroller vil variere fra år til år. Kriteriene for hvem som skal kontrolleres bestemmes hvert år av Skatteetaten før ligningsperioden.

Før utlegg av ligningen foretas det et sett med enkle, formaliserte kontroller av oppgavene fra næringsdrivende og selskaper. Kontroll av det reelle innholdet i disse oppgavene gjennomføres i stor grad i perioden fra utlegg av ligningen og fram til arbeidet med neste års ligning starter.

#### *Ulik ligningsprosess for ulike skattytergrupper*

Dagens ligningsprosess er forskjellig avhengig av hvilken gruppe skattytere det er snakk om. Ved omtalen av ligningsbehandlingen kan det derfor være hensiktsmessig å dele skattyterne inn i tre hovedgrupper: lønnstakere og pensjonister, personlig næringsdrivende og upersonlige skattytere.

*Lønnstakere og pensjonister* får i stor utstrekning bistand til å oppfylle sin opplysningsplikt gjennom myndighetenes forhåndsutfylling av selvangivelsen. I forkant av ligningsprosessen mottar disse skattyterne en forhåndsutfylt selvangivelse med et foreløpig skatteoppgjør. Den forhåndsutfylte selvangivelsen inneholder først og fremst opplysninger om årets inntekt, formue og fradrag fra tredjeparter som arbeidsgivere, banker, barnehager mv., men også opplysninger fra tidligere inntektsår som håndteres av skattemyndighetene. Det innrapporteres årlig ca. 69 millioner tredjepartsopplysninger til Skatteetaten, og de aller fleste av disse har et innhold som gjør at de kan inkorporeres i forhåndsutfylte selvangivelser. Dersom den forhåndsutfylte selvangivelsen er komplett, er det fra inntektsåret 2007 for lønnstakere og pensjonister åpnet for leveringsfritak. Skattytere som benytter seg av leveringsfritaket anses for å ha stilltiende bekreftet at de forhåndsutfylte opplysningene er riktige og fullstendige. Lønnstakere og pensjonister har like fullt en fullstendig selvangivelsesplikt. Det innebærer at de må supplere med eventuelle tilleggsopplysninger, og korrigere eventuelle uriktige forhåndsutfylte opplysninger, dersom den forhåndsutfylte selvangivelsen ikke gir et korrekt og fullstendig bilde av skattyterens forhold.

Skattedirektoratet har de senere år gjennomført flere tiltak for å sikre stadig mer korrekte, rettidige og fullstendige tredjepartsopplysninger som kan benyttes til forhåndsutfylling. Det gjennomføres også en rekke automatiserte kontroller ved forhåndsutfyllingen. Dette gjør at flere skattytere får en mer korrekt forhåndsutfylt selvangivelse, færre skattytere tar kontakt med Skatteetaten for bistand, og færre skattytere behøver å klage på skatteoppgjøret. For inntektsåret 2013 var det ca. 73 prosent som benyttet seg av leveringsfritaket. Dette utgjorde ca. 3,15 millioner skattytere. For denne gruppen skattytere har tredjepartsopplysninger og øvrig grunnlagsdata i praksis endret funksjon fra å være kontrollopplysninger til også å bli grunnlaget for den forhåndsutfylte selvangivelsen og skatteberegningen.

Den andre gruppen skattytere er de *personlig næringsdrivende*. Dette er personer som har en eller annen form for næringsinntekt fra personlig utøvet virksomhet. Denne gruppen er mangfoldig sammensatt, og omfanget av næringsvirksomhet varierer sterkt. Skattytere i denne gruppen har også bankinnskudd, barnehageutgifter mv., og i mange tilfeller også lønnsinntekt. På slike områder finnes de samme grunnlagsdata som for lønnstakere og pensjonister, og også de personlig næringsdrivende mottar en (delvis) forhåndsutfylt selvangivelse fra skattemyndighetene. Forhåndsutfyllingen gjelder de samme forhold som for lønnstakere og pensjonister, mens informasjonen om næringsinntekt og -kostnader ikke er mulig å forhåndsutfylle. Siden den forhåndsutfylte selvangivelsen dermed ikke vil være komplett, ligger det ikke til rette for en ordning med leveringsfritak for denne gruppen.

Skattytergruppe tre er *upersonlige skattytere*, som omfatter selskaper mv., primært aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper. Aksjeselskapene leverer selvangivelse, men det skjer ingen forhåndsutfylling fra myndighetenes side. Fastsetting for deltakerlignede selskaper er omtalt i punkt 15.3.4 nedenfor. Deltakerlignede selskaper



er ikke egne skattesubjekter, men har rapporteringsplikt som et stykke på vei tilsvarer rapporteringspliktene til aksjeselskapene.

Næringsdrivende er pålagt å kunne dokumentere grunnlaget for selvangivelsen. De skal kunne dokumentere gjennomførte transaksjoner gjennom bokføring, holde oversikt over driftsmidler og verdien av disse mv. Dersom omfanget av næringsvirksomheten overstiger visse grenser, pålegges de også regnskapsplikt og revisjonsplikt. De økonomiske opplysningene som gis i selvangivelsen skal være dokumentert gjennom bilag. I tillegg kreves det en rekke opplysninger som innhentes enten for å sannsynliggjøre at de øvrige opplysningene som gis er riktige, eller for bruk hos andre myndigheter (som Statistisk sentralbyrå).

### *Kontroller under ligningsbehandlingen*

Før hver ligningsperiode utvikler Skatteetaten et sett med automatiserte kontroller som gjennomføres for alle skattytere før skatteoppgjør kan produseres. Et utvalg av skattytere blir tatt ut til nærmere manuell kontroll. Skatteetaten tar stilling til på hvilke områder risikoen for feil i selvangivelsene må anses størst, og prioriterer utvalg av selvangivelser for nærmere manuell kontroll. Kontrollene som blir satt har tre ulike formål. For det første skal kontrollene sikre at skattyters lovfestede rettigheter ivaretas. Et typisk tilfelle kan være å sikre at skattyters opplysninger i vedlegg og merknader blir vurdert. Ut over dette kan det foreligge opplysninger som tilsier en særskilt behandling, eller at skattyter med en viss sannsynlighet har utelatt å gi opplysninger som ville gitt en endring av skatteoppgjøret til gunst for ham selv. Et eksempel på dette kan være innberetning av etterbetalt pensjon. Skattyter har da krav på en omberegning og beskatning av det utbetalte beløpet i det år utbetalingen gjelder, hvis dette er gunstigst for skattyter. Kontrollen skal da sikre at saksbehandler foretar denne vurderingen.

Automatiserte manuelle kontroller skal for det andre sikre at de data som det fastsettes skatter på grunnlag av, ikke inneholder inkonsekvenser eller logiske brister. Skattyters leveringer kan inneholde feil summeringer eller brister som tyder på at regelverk ikke er oppfattet rett, eller at man i innleveringsfasen har gitt opplysninger som ikke reflekterer virkeligheten. Et eksempel kan være at skattyter har fremmet en påstand i en oppsummeringspost, uten å levere underliggende skjema som er påkrevd i henhold til regelverket. Saksbehandler må da be skattyter om å levere påkrevd skjema. Slike kontroller sikrer også at det opprettholdes god datakvalitet i Skatteetatens systemer. For det tredje skal kontrollene avdekke eventuelle forsøk fra skattyter på å få fastsatt for lav skatt. Som eksempler kan nevnes misforhold mellom lønn innberettet av arbeidsgiver og lønn oppgitt av skattyter, og påstander om ulike fradrag. Saksbehandler må da få verifisert om skattyters påstand er korrekt.

Kontrollene som utføres under ligningsbehandlingen, skal sammen med øvrige tiltak som forebygging og etterkontroller, bidra til å øke skattyternes etterlevelse av regelverket. Skattytere som tas ut til manuell kontroll, behandles etter en standardisert metodikk med egne rutiner for kontrollområder definert for kontrollutplukk. Rutinene er standardisert på landsbasis. Hovedtrekkene i saksbehandlingen er at skattekontoret

vurderer om det foreligger nok informasjon til å avslutte behandlingen, eller om skattyter må kontaktes for å hente mer informasjon.

Alle selvangivelsene gjennomgår som nevnt en automatisert kontroll. For i overkant av 80 prosent av selvangivelsene gjennomføres det ikke ytterligere manuell kontroll eller oppfølging under ligningsbehandlingen fram til skatteoppgjør og utlegg. I praksis vil dette si at grunnlaget for skattefastsettingen blir ferdigstilt på bakgrunn av skattyters påstander i selvangivelsen, med automatiserte kontroller som ikke fører til ytterligere behandling. Skatteetatens programmer beregner automatisk skatt på dette grunnlag, samt avregner mot eventuell forskuddsskatt og forskuddstrekk. Myndighetenes behandling av disse selvangivelsene er dermed automatisert. Det store flertallet av selvangivelsene blir ikke manuelt vurdert. Også på dette feltet er det imidlertid forskjell mellom de ulike skattytergruppene. For selskaper mottar Skatteetaten færre kontrollopplysninger fra tredjeparter som grunnlag for utvalg til nærmere kontroll. Utvalg til manuell kontroll for denne skattytergruppen er derfor i større grad basert på logiske brister i skattyters påstand, eller utvalg ut fra mer generell risiko for manglende etterlevelse av regelverket.

#### *Skatteoppgjør*

For alle skattytere gjennomføres det et skatteoppgjør etter at ligningsbehandlingen er avsluttet. Skatteoppgjøret gjennomføres ved at fastsatt skatt avregnes mot forskuddstrekk og eventuelle innbetalinger av forskudd. For inntektsåret 2011 ble det innført løpende skatteoppgjør, med den konsekvens at antall skatteoppgjørspuljer er økt fra to til elleve. Første utlegg er ca. 25. juni, og har så langt bare omfattet lønnstakere og pensjonister. Fra begynnelsen av august har det vært ukentlige skatteoppgjør inkludert personlig næringsdrivende. Upersonlige skattytere og enkelte spesialgrupper som for eksempel svalbardskattytere, kildeskattytere og skattytere som skjønnsignes har fått skatteoppgjør i midten av oktober.

#### **15.3.2.4** *Behov for lovrevisjon*

Som gjennomgangen ovenfor illustrerer, er det i dag stor forskjell mellom hvordan fastsettingen er beskrevet i ligningsloven og hvordan ligningen foregår i praksis. Ligningsloven legger opp til at skattemyndighetene ved manuell saksbehandling av leverte oppgaver og etterfølgende vedtak fastsetter skatten basert på opplysninger fra skattyteren selv og andre. Framveksten av automatisert behandling og forhåndsutfylt selvangivelse, med stadig økende grad av bruk av tredjepartsopplysninger kombinert med leveringsfritak for mange skattytere, har imidlertid bidratt til at ligningslovens system med at myndighetene gjennomgår og aktivt vurderer skattyternes egne opplysninger, gir et stadig mindre dekkende bilde av ligningsprosessen. I praksis er dette svært viktige ordninger for fastsettingen for en stor andel av skattyterne, men ordningene kommer lite til uttrykk i lovteksten.

Flertallet av selvangivelsene som kommer inn til myndighetene er i dag identiske med et forhåndsutfylt utkast som allerede har gjennomgått en automatisk kontroll hos myndighetene. Etter innlevering foretas det på ny en automatisk kontroll som i de aller fleste tilfeller fører til at skattyters påstand blir lagt uendret til grunn for den endelige ligningen. Lovteksten gir inntrykk av at ligningsprosessen er annerledes enn hva som faktisk er tilfelle for de aller fleste skattyterne.

Når det nå foreslås en uttømmende skatteforvaltningslov med felles bestemmelser for flere ulike skattearter, mener departementet det er hensiktsmessig å oppdatere og modernisere lovreguleringen for så vidt gjelder prosessene som ligger til grunn ved fastsettingen av formues- og inntektsskatt. Departementet har som mål å bringe lovt tekst og praksis nærmere hverandre. En oppdatert og modernisert modell gjør det også mulig å bringe fastsettingssystemene for de ulike skatteartene nærmere hverandre, noe som også er i tråd med målsettingen om harmonisering av regelverket for de ulike skatteartene.

Departementet mener at gjennomgangen ovenfor viser at fastsettingen av formues- og inntektsskatt i dag i praksis har mer til felles med fastsettingssystemene for arbeidsgiveravgift, merverdiavgift og særavgifter som bygger på egenfastsetting, enn med den vedtaksmodellen som er forutsatt i ligningsloven. En viktig forskjell er imidlertid at mens de skattepliktige etter merverdiavgiftsloven og særavgiftsloven både fastsetter grunnlaget for skatteberegningen og foretar selve utregningen selv, så fastsetter eller godkjenner de skattepliktige etter ligningsloven i praksis grunnlaget ved levering av selvangivelsen, mens selve beregningen fremdeles skjer ved Skatteetatens systemer. Formelt etter ligningsloven fastsettes likevel både grunnlag og beregning ved myndighetenes vedtak.

Forslaget om ny fastsettingsmodell er altså i all hovedsak en kodifisering av den praksis vi allerede har. Forslaget vil dermed lede til få endringer i ligningsprosessene i praksis, og det er heller ikke behov for større endringer i Skatteetatens produksjonssystemer som følge av forslaget til ny modell. Samtidig er Skatteetaten i gang med utviklingsarbeid uavhengig av skifte av modell. Dette utviklingsarbeidet samsvarer godt med en overgang til egenfastsetting og forventes å forsterke de ønskede effekter av en lovmessig prinsippendring. I det følgende beskrives kort noen av de pågående utviklingsprosjektene.

Skatteetaten ønsker å legge bedre til rette for flere grunnlagsdata til selvangivelsen med bedre kvalitet enn i dag. Grunnlagsdata er tredjepartsopplysninger som Skatteetaten får inn fra næringslivet og andre, i tillegg til øvrig informasjon som Skatteetaten har i sine systemer. Skatteetatens prosjekt Modernisering av grunnlagsdata (MAG) vil legge til rette for ytterligere utbygging av digitale dialoger med skattepliktige og andre oppgavegivere, blant annet gjelder dette innhenting av informasjonsgrunnlag gjennom inntektsåret for senere presentasjon i skattemeldingen. Gjennom dette vil den skattepliktige og myndighetene i fellesskap kunne sørge for at grunnlaget for beskatningen er mest mulig korrekt når skattemelding leveres. Nye

løsninger vil bidra til tidligere avklaringer om feil i oppgaver, og medføre at andelen uriktige skatteoppgjør reduseres.

Skatteetaten har i 2014 startet arbeidet med å modernisere systemene for forskudds- og skatteberegning. Moderniseringen vil blant annet gjøre systemene mer brukervennlige for de skattepliktige. Forskuddsberegningen blir dessuten mer presis.

Moderniseringen legger det tekniske grunnlaget for å gi skattepliktige et raskere skatteoppgjør, og utregningen av skatt vil kunne skje på forespørsel fra enkelte skattepliktige. Moderniseringen vil i tillegg gi mer brukervennlige tjenester ved at forskuddstrekk kan justeres automatisk, og færre skattepliktige vil dermed få restskatt.

I tillegg arbeides det for å utarbeide bedre og enklere innrapporteringsordninger, blant annet ny selvangivelse for næringsdrivende med relativt enkle inntekts- og formuesforhold. Selvangivelsen for næringsdrivende er bygget opp etter en skjemastruktur som er lik for alle næringsdrivende. Rapporteringsplikten innebærer utfylling av selvangivelsen med næringsoppgave, i tillegg til ett eller flere av om lag 40 ulike vedleggsskjemaer. Skatteetaten skal utvikle en ny, forenklet selvangivelse for næringsdrivende med enkle skattemessige forhold. Det er forventet at ca. 200 000 næringsdrivende vil kunne bruke den forenklete selvangivelsen. Dette utgjør om lag en tredel av alle næringsdrivende. Den forenklete selvangivelsen skal tilpasses de digitale prosessene for regnskap og årsoppgjør. Med digital behandling og omgående tilbakemeldinger fra Skatteetaten til de næringsdrivende vil den forenklete selvangivelsen både gi gevinst for de næringsdrivende som kan bruke den, og for etaten. En forenklet selvangivelse vil gi færre feil og raskere behandling.

For Skatteetaten blir det en stadig større og viktigere oppgave å legge til rette for at informasjonen som blir hentet inn er fullstendig og god nok. Bedre og flere grunnlagsdata gjør det lettere å fastsette riktig skatt til rett tid. Skatteprovenyet blir riktigere, og rettssikkerhet for de skattepliktige øker. I tillegg kommer samfunnmessige gevinster ved at økt forhåndsutfylling av skattemeldingene letter arbeidet for de skattepliktige. Skatteetatens arbeid vil dermed i større grad skje i forkant av leveringen av skattemeldingen i stedet for i etterkant. Det vil være aktuelt å hente data fra forskjellige kilder – arbeids- og oppdragsgivere, formuesforvaltere, skattemyndighetenes egne registre, andre offentlige registre mv. Mange opplysninger vil fortsatt dreie seg om status ved utgangen av en periode (inntektsår) eller om inntjening i løpet av perioden. I tillegg vil man kunne innhente data fortløpende gjennom inntektsperioden (hendelsesbasert). Et tydelig regelverk, god kommunikasjon og tidlig dialog mellom tredjepart, skatteetat og skattepliktig vil føre til at skattepliktige kan avklare og sikre opplysningene i forkant av forhåndsutfylling av skattemeldingen. Ved å øke fokuset mot kvaliteten i grunnlagsdataene vil det på sikt føre til mindre ressursbruk i fastsettingsarbeidet i perioden mellom levering og skatteoppgjør, og det vil føre til færre endringssaker. Flere opplysninger vil være kvalitetssikret og kontrollert i forkant. I en egenfastsettingsmodell vil dette øke kvaliteten på egenfastsettingen.

På sikt vil Skatteetaten også kunne bruke data som innhentes fortløpende gjennom inntektsperioden til å gi skattepliktige veiledning og avklaring av skattemessige implikasjoner av konkrete hendelser. Som eksempel kan nevnes opplysning om realisasjon av fast eiendom som innrapporteres i løpet av året fra eiendomsregister. I Prop. 1 S (2013-2014) s. 92 er det redegjort for at Skatteetaten i 2014 skal utvikle en elektronisk løsning for beregning av gevinst eller tap ved salg av eiendom. Løsningen bygger på at Skatteetaten kontakter skattepliktige med en gang salg av bolig eller fritidsbolig er gjennomført. Skattepliktige vil få melding fra Skatteetaten med veiledning om skattereglene, og får tilgang til et elektronisk system for beregning av gevinst eller tap, som er forhåndsutfyllt med de opplysningene som er kjente for Skatteetaten. Skattyter kan da føre inn fradragsberettigede kostnader forbundet med salget, og Skatteetaten kan forhåndsutfylle gevinsten eller tapet i skattemeldingen som skattepliktige benytter i sin egenfastsetting. På sikt kan man tenke seg tilsvarende hendelsesbaserte avklaringer på mange forskjellige områder.

### **15.3.3 Departementets forslag til ny fastsettingsmodell for formues- og inntektsskatt mv.**

#### **15.3.3.1 Innledning**

Departementet foreslår at de nye reglene for fastsetting av formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt og skatt etter svalgskatteloven § 3-1 formuleres mer i tråd med hvordan ligningen i praksis foregår i dag. Dette innebærer en overgang fra en beskatningsprosess basert på fastsetting ved vedtak til en modell som ligger nærmere egenfastsettingssystemene i merverdiavgiftsloven og særavgiftsloven. I korte trekk går forslaget ut på at levering av skattemelding skal anses som en fastsetting av grunnlaget for skatten, og at myndighetene skal foreta skatteberegningen direkte på dette grunnlag. Det samme gjelder der skattyter aksepterer den forhåndsutfylte selvangivelsen ved ikke å levere inn endringer. Det er først i de tilfeller hvor den skattepliktige unnlater å fastsette skattegrunnlaget (ikke leverer skattemelding når det foreligger plikt til å levere), eller hvor myndighetenes kontroller avdekker mangler ved den skattepliktiges egenfastsetting, at myndighetene får i oppgave å fastsette skattegrunnlaget. Slik myndighetsfastsetting skjer enten som et vedtak om førstegangs fastsetting (når pliktig skattemelding ikke er levert) eller ved vedtak om endring av den skattepliktiges fastsetting. Etter fastsetting av skattegrunnlag og etterfølgende beregning skal det som tidligere foretas et skatteoppgjør.

#### **15.3.3.2 Fastsetting av grunnlaget ved levering av skattemelding**

##### *Fastsetting av skattegrunnlaget – den skattepliktiges ansvar*

Et grunnleggende utgangspunkt for hvordan beskatningen gjennomføres i dag er at det er den skattepliktige selv som kjenner sine økonomiske forhold best. Dette har lenge vært et bærende prinsipp for fastsetting av skatt. I merverdiavgiftssystemet kommer dette utgangspunktet til uttrykk gjennom bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 11-1 om at avgiftssubjektet skal beregne og betale merverdiavgift av merverdiavgiftspliktig

omsetning og uttak. I ligningsloven reflekteres dette utgangspunktet gjennom den skattepliktiges selvangivelsesplikt.

Departementet legger til grunn at også de nye reglene for fastsetting av formues- og inntektsskatt mv. skal bygge på utgangspunktet om at den enkelte skattepliktige kjenner sine egne forhold best. Men i stedet for formelt bare å pålegge den skattepliktige å skaffe til veie et beslutningsgrunnlag for myndighetene, skal skatten som utgangspunkt fastsettes direkte på dette grunnlaget. Det vil ikke lenger være myndighetenes formelle oppgave å treffe et vedtak på bakgrunn av opplysningene. Når den skattepliktige har levert skattemelding for formues- og inntektsskatt mv., skal opplysningene i meldingen legges til grunn for skatteberegningen, med mindre skattemyndighetene endrer skattegrunnlaget i medhold av skatteforvaltningsloven kapittel 12.

For den skattepliktige innebærer plikten til å fastsette skattegrunnlaget både et ansvar for å klargjøre relevant faktum, men også den formelle oppgaven med å anvende skattereglene på faktum og å rapportere inn grunnlaget for skatten. Også etter gjeldende regler plikter skattepliktige å gi alle relevante opplysninger til Skatteetaten, og må da plassere påstandene i de relevante postene i selvangivelsen. Denne øvelsen innebærer også anvendelse av reglene på faktum. Stille aksept av en forhåndsutfyllt selvangivelse uten endringer skal også anses som en fastsetting som danner grunnlaget for skatteberegningen.

Reglene om fastsetting av skattegrunnlaget foreslås lovfestet i skatteforvaltningsloven § 9-1, som er nærmere omtalt i punkt 15.4 nedenfor.

#### *Forholdet til bestemmelsene om opplysningsplikt om egne forhold*

Med en ordning hvor den skattepliktige fastsetter skattegrunnlaget vil det fortsatt være behov for at den skattepliktige gir opplysninger om fastsettingen til skattemyndighetene på en bestemt måte. For det første vil informasjonskravene som stilles være med på å sikre at den skattepliktige fastsetter grunnlaget på riktig måte. Slike informasjonskrav vil fungere som en "huskeliste" for den skattepliktige, og på den måten bidra til å sikre at alle relevante poster kommer med i fastsettingen av grunnlaget. For det andre vil skattemyndighetenes behov for kontrollopplysninger oppfylles. Skattepliktiges opplysninger vil imidlertid gi grunnlag for skattemyndighetenes kontroll av den skattepliktiges egen fastsetting i stedet for opplysninger som grunnlag for skattemyndighetenes ligningsvedtak. Departementet foreslår på denne bakgrunn ingen endringer i innholdet i reglene om den skattepliktiges opplysningsplikt. Den skattepliktige skal fortsatt måtte opplyse om formue og inntekt, fradragposter og andre opplysninger som har betydning for fastsettingen av skatt. Skattepliktiges opplysningsplikt er nærmere omtalt i kapittel 14 ovenfor.

Videre skal opplysningene fremdeles gis ved levering av selvangivelse, som i lovutkastet er omtalt som skattemelding. Forskjellen er imidlertid at skattegrunnlaget nå fastsettes ved levering av skattemeldingen.

Ved tvil om hvordan et forhold skal behandles i skattemeldingen kan den skattepliktige gi utfyllende informasjon til poster i skattemeldingen. Dette er omtalt nærmere ovenfor i punkt 14.2.2. Departementet viser også til at skattemyndighetene fremdeles vil ha veiledningsplikt overfor de skattepliktige. Myndighetenes veiledningsplikt er omtalt i punkt 11.2 ovenfor.

På ett punkt vil overgangen til ny fastsettingsmodell likevel utvide skattepliktiges opplysningsplikt. I dag åpner ligningsloven for at skattyter ikke behøver å oppgi beløp for poster som må ansettes ved skjønn, jf. ligningsloven § 4-3 første ledd annet punktum. For å oppfylle opplysningsplikten er det tilstrekkelig at den skattepliktige gir alle relevante opplysninger til myndighetene slik at de kan fastsette beløpet. I praksis bruker imidlertid skattyterne sjelden denne muligheten – de aller fleste velger å føre et beløp på selvangivelsesposten. En ordning hvor skattyter ikke behøver å føre opp beløp på skjønnsmessige poster er lite hensiktsmessig i et system hvor grunnlaget for skatten ikke lenger fastsettes av myndighetene. Når den skattepliktige selv skal fastsette grunnlaget ved levering av skattemelding, bør det ikke åpnes for at skattyterne kan overlate behandlingen av enkeltposter til skattemyndighetene. Uten at alle nødvendige poster er utfylt, vil det ikke kunne skje noen egentlig fastsetting ved leveringen, fordi fastsettingen skal basere seg på totalbildet over den skattepliktiges økonomi. Departementet foreslår på denne bakgrunn at den skattepliktige selv skal foreta fastsettingen av alle poster, også de skjønnspregede.

#### *Forhåndsutfylt skattemelding og leveringsfritak*

De fleste personlige skattytere mottar i dag forhåndsutfylt selvangivelse, hvor Skatteetaten bruker en del av opplysningene som er innhentet fra tredjeparter eller etatens egne systemer til å bistå skattyteren med utfyllingen av enkelte poster. Den skattepliktige har som nevnt fremdeles en selvstendig opplysningsplikt, og har derfor selv ansvar for å avgjøre om de forhåndsutfylte opplysningene er riktige eller ikke, og om det foreligger eventuelle relevante opplysninger som ikke framkommer av forhåndsutfyllingen. Forhåndsutfyllingen medfører imidlertid at en stor andel skattytere i mindre grad trenger å føre opp skatteopplysningene selv. For mange er det tilstrekkelig å bekrefte at opplysninger gitt av andre gir et korrekt bilde av forholdene. Slik bekreftelse kan skje ved å levere den forhåndsutfylte selvangivelsen uten endringer, eller stilltiende ved at den skattepliktige benytter seg av leveringsfritak. Tredjepartsopplysningene holder gjennomgående god kvalitet og skattytere har sjelden behov for å endre på disse.

Departementet ser at det rent prinsipielt kan reises spørsmål ved om en utstrakt bruk av tredjepartsopplysninger er tilpasset et system hvor grunnlaget for skatteberegningen fastsettes av den skattepliktige selv. Særlig gjelder dette i tilfeller hvor skattyter har liten eller ingen mulighet for å gå nærmere inn i grunnlaget for de forhåndsutfylte

opplysningene. Departementet mener likevel at det er viktig å holde fast ved at det bare er skattyteren selv som har oversikten over helheten i vedkommendes skattemessige forhold. Hver tredjepart gir bare opplysninger knyttet til enkeltposter i selvangivelsen. Dette gjelder både under den gjeldende ligningsmodell og etter innføring av en ordning der skattyters egen fastsetting er utgangspunktet.

Både etter gjeldende vedtaksmodell og ved innføring av ny modell er det skattyter som må ta stilling til omfanget av den totale skatteplikten ved innlevering av selvangivelsen. Om den skattepliktige selv fører inn de aktuelle postene eller om de er forhåndsutfylt av Skatteetaten spiller i denne sammenheng ingen rolle. Samtidig ser departementet at det kan argumenteres med at skattyters egen fastsetting blir mindre reell der skattyter ikke har noen mulighet til å overprøve opplysningene som er forhåndsutfylt. Bekreftelsen av slike forhåndsutfylte opplysninger som skattyter vanskelig kan overprøve, for eksempel om verdipapirfondsandeler, vil først og fremst bestå i at skattyter bekrefter at vedkommende har verdipapirfondsandeler og at verdien og avkastningen er i samsvar med det verdipapirfondet oppgir. Dette er imidlertid ordningen også i gjeldende fastsettingsmodell ved at skattyter legger disse opplysningene til grunn ved innberetningen i selvangivelsen.

Noen land har innført regler om at skattyter ikke selv kan endre poster som er forhåndsutfylt med opplysninger fra tredjeparter. Dersom den skattepliktige mener at opplysningene ikke er korrekte, må vedkommende få tredjeparten til å endre opplysningene. En slik bestemmelse bygger nettopp på den erkjennelse at tredjepart i mange tilfeller vil ha bedre oversikt over grunnlaget for enkeltpostene enn skattyteren selv og at opplysningene fra tredjepart dermed må antas å ha bedre kvalitet enn skattyters egen antakelse. Departementet ser at en slik regel har visse fordeler, men mener at regelen om at skattyter ikke kan endre enkelte forhåndsutfylte poster selv, ikke harmonerer med en regel om at skattyter selv skal fastsette skattegrunnlaget. Når utgangspunktet er at skattyter selv skal fastsette grunnlaget for beskatningen, mener departementet at hensynet til skattyters rettssikkerhet tilsier at vedkommende må ha full anledning til å påvirke fastsettingen også på forhåndsutfylte poster. Departementet foreslår derfor ingen endringer i ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse. Ordningen med forhåndsutfylling kommer til uttrykk i lovutkastet § 8-2 fjerde ledd.

Et særskilt spørsmål oppstår når tredjepartsoppgaver som normalt skulle inngå i den forhåndsutfylte skattemeldingen, kommer inn til Skatteetaten etter at meldingen er gjort tilgjengelig for den skattepliktige. For å kunne gi flere skattytere muligheten til et tidlig skatteoppgjør og å redusere behovet for manuelle endringer fordi den skattepliktige ikke har foretatt endringen ved fastsettingen, foreslår departementet at myndighetene gis adgang til å korrigere elektroniske skattemeldinger som er gjort tilgjengelig for den skattepliktige før den skattepliktige har fastsatt skattegrunnlaget. Departementet ser at dette vil kunne oppleves som en redusert grad av forutsigbarhet og en ulempe for den skattepliktige. På den annen side vil det bidra til at flere skattepliktige kan fastsette korrekt grunnlag første gang og dermed unngå endringer i foretatte fastsettinger og eventuell tilleggsskatt. Dette vil være en klar fordel for de



skattepliktige. Det må knyttes en varslingsplikt til myndighetenes adgang til å foreta korreksjoner i en skattemelding som allerede er gjort tilgjengelig for den skattepliktige, slik at den skattepliktige blir oppmerksom på endringen. Departementet foreslår en bestemmelse om dette i lovutkastet § 8-2 fjerde ledd annet punktum.

#### *Særskilt om tidlig fastsetting (forhåndsligning)*

Når en skattyter i løpet av året opphører å være skattesubjekt foretas det gjerne en såkalt forhåndsligning. Skattemyndighetene foretar da en ligning for perioden fra sist lignede inntektsår og fram til opphørstidspunktet. Etter ligningsloven § 4-7 nr. 8 har skattyter en plikt til å kreve forhåndsligning før et bo slutes eller selskap eller annen skattepliktig innretning oppløses. For personer som er skattepliktige etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd for arbeidsinntekt oppebåret under midlertidig opphold her i landet, er det frivillig å kreve forhåndsligning ved utreise fra Norge, jf. ligningsloven § 4-7 nr. 7.

Den som krever forhåndsligning, kan kreve at skattekontoret straks skriftlig erkjenner å ha mottatt kravet. Etter at slik erkjennelse er gitt løper en preklusjonsfrist, jf. ligningsloven § 8-10 nr. 2. Dersom krav på skatt for skattyter med begrenset skatteplikt etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd, ikke er sendt innen fire uker etter skattekontorets erkjennelse av å ha mottatt krav om forhåndsligning ble sendt, faller krav på skatt bort for den oppgitte inntekt. Det samme er tilfelle hvis det går mer enn tre måneder før tilsvarende krav blir sendt bo, selskap, eller annen skattepliktig innretning som krever forhåndsligning etter ligningsloven § 4-7 nr. 8. Forutsetningen er at den skattepliktige fyller vilkårene for å kreve forhåndsligning. Har skattyter krevd erkjennelse uten at skattekontoret sender den, eller at den sendes for sent, begynner fristen å løpe fra det tidspunkt den skulle ha vært sendt.

Også under den nye modellen for fastsetting av formues- og inntektsskatt vil det være behov for å få fastsatt skatten tidlig når en skattepliktig opphører å være skattesubjekt. I dag skjer forhåndsligning ved at den skattepliktige selv anmoder om forhåndsligning og sender inn selvangivelse over den inntekt og formue som kreves forhåndslignet. Departementet foreslår at reglene om forhåndsligning erstattes med en plikt til å fastsette grunnlaget for skatten tidlig i de tilfeller som i dag omfattes av reglene om forhåndsligning. Tidlig fastsetting av skattegrunnlaget skjer ved at skattepliktig leverer skattemelding med opplysninger om det aktuelle inntektsåret på samme måte som ved ordinær fastsetting. Forskjellen ligger i at den skattepliktige, i tilfellene som i dag gir rett på forhåndsligning, etter ny fastsettingsmodell vil ha plikt til å fastsette på et tidligere tidspunkt. Departementet foreslår derfor ikke noen egen bestemmelse i loven om den skattepliktiges plikt til tidlig fastsetting. Ordningen vil kunne reguleres i medhold av forskriftsbestemmelsene som vil angi leveringsfristene for de ulike skattemeldingene. Departementet legger heller ikke opp til en videreføring av preklusjonsregelen fra bestemmelsen om forhåndsligning. Bakgrunnen for dette er at det ikke er naturlig med en regel som fritar for skatt ved myndighetenes passivitet når grunnlaget for skatten skal fastsettes av den skattepliktige selv ved egenfastsetting.

### 15.3.3.3 Skatteberegning

#### *Skattemyndighetene har ansvaret for skatteberegningen*

I rene egenfastsettingsmodeller, slik som merverdiavgiftssystemet og systemet for særavgifter, fastsetter de skattepliktige skattegrunnlaget ved levering av oppgave. I tillegg foretar de skatteberegningen. Dette ser også ut til å være regelen i de fleste andre land som har innført egenfastsetting av formues- og inntektsskatt. I slike modeller skal de skattepliktige også betale skatten av eget tiltak, og i stor grad er det felles dato for oppgavefrist og betalingsfrist. Myndighetene utferdiger ikke noe formelt vedtaksdokument eller annen tilbakemelding. De tar heller ikke kontakt med den skattepliktige med mindre det etter at det er gjennomført kontroll oppstår spørsmål om innholdet i oppgaven. Denne modellen er både strømlinjeformet og arbeidsbesparende.

En ren egenfastsettingsmodell fungerer godt for merverdiavgift og særavgifter hvor de skattepliktige er næringsdrivende som må ventes å ha nødvendig kunnskap til å gjennomføre beregningen av avgiften. Beregningen av merverdiavgift og særavgifter er som regel enkel å utføre.

Skatteberegningen for formues- og inntektsskatt er derimot mye mer kompleks. Dette skyldes en rekke forhold, blant annet anvendelsen av reglene som gir lønnsbeskatningen et progressivt element, regler om ektefellefordeling av enkelte inntekter og fradrag, sambeskatning av foreldre og barn, framførbart underskudd, skattebegrensningsregler og skatteklasserfradrag. Den beregnede skatten må dessuten avregnes mot forskuddsskatt og forskuddstrekk. Dette innebærer at det er langt mer utfordrende for skattepliktige å utføre skatteberegningen for formues- og inntektsskatt enn for eksempel for merverdiavgift.

Som tidligere nevnt er det ved innføring av skatteforvaltningsloven et viktig mål å bringe loven i samsvar med fastsettingsprosessen slik den foregår i praksis. Det forhold at de fleste skattepliktige vil være avhengig av bistand fra skattemyndighetene, taler etter departementets syn klart for at plikten til å foreta skatteberegning ikke legges til de skattepliktige. For det offentlige vil det heller ikke ligge noen kostnadsgevinst i å legge ansvaret for skatteberegningen over på den skattepliktige ettersom myndighetene fortsatt må utføre beregningen i form av bistand til de skattepliktige. Tvert i mot vil faren for feil kunne medføre økte kostnader til kontroll og korrigerings.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at det i loven skal skilles mellom fastsetting av grunnlaget for inntekt- og formueskatt og beregningen av skatten. Den skattepliktige skal fastsette grunnlaget for skatten, mens skattemyndighetene skal ha ansvaret for å gjennomføre skatteberegningen, jf. forslag til skatteforvaltningsloven § 9-2.

Skattefastsettingen på området for formues- og inntektsskatt mv. vil dermed bestå av to deler. Grunnlaget for beregning av skatten (alminnelig inntekt, personinntekt og formue) skal fastsettes av den skattepliktige selv. Den påfølgende skatteberegningen, som fra et rettslig ståsted består av å anvende skatteberegningens reglene på de nevnte grunnlagene, fastsettes av myndighetene i form av et vedtak. Denne fordelingen av

ansvaret for å fastsette grunnlaget for skatteberegningen og å gjennomføre skatteberegningen skal gjelde for alle typer skattepliktige, både lønnstakere, pensjonister, næringsdrivende og selskaper.

Ettersom skatteberegningen fortsatt skal skje automatisk i Skatteetatens maskinelle systemer, vil skattemyndighetene som hovedregel bare gjøre automatiske kontroller av fastsettingen til hver enkelt skattepliktig på dette stadiet av fastsettingsprosessen.

Opplysninger fra de skattepliktige og tredjeparter vil utgjøre den helt sentrale delen av det faktiske grunnlaget for myndighetenes skatteberegning. De skattepliktiges bidrag består først og fremst av at de har fastsatt grunnlaget for beregning av skatten. I tillegg skal de skattepliktige gi opplysninger som er av særlig betydning for anvendelse av skatteberegningsreglene, eksempelvis opplysninger om sivilstatus, skatt betalt i utlandet som det kreves fradrag for og opplysninger om forsknings- og utviklingskostnader mv. Opplysninger om innbetalt BSU-beløp er et eksempel på tredjepartsopplysninger som er av betydning for skatteberegningen.

For skattepliktige som oppdager at den ordinære skattefastsettingen er uriktig, har det at fastsettingen består av en egenfastsatt og en myndighetsfastsatt del som konsekvens at prosedyrene for endring blir noe forskjellig avhengig av hva feilen gjelder. Departementet foreslår at de skattepliktige selv skal kunne endre grunnlaget for skattefastsettingen i medhold av skatteforvaltningsloven § 9-4, jf. omtale nedenfor i punkt 15.3.3.5, mens feil ved skatteberegningen må angripes i form av en klage på skatteberegningsvedtaket etter § 13-1.

#### *Myndighetenes beregning av formues- og inntektsskatt i praksis*

Departementet har som mål at skatteberegningen skal utføres så raskt som mulig etter at skattemelding er levert. For skattytere som leverer skattemelding på papir bør beregningen ideelt sett foretas når innholdet i meldingen blir registrert i skattemyndighetenes datasystemer. Hvor raskt det er mulig å foreta denne beregningen avhenger av Skatteetatens systemer. I dag får skattytere som leverer selvangivelse elektronisk en foreløpig beregning av skatt ved leveringen. Denne skjer raskt, men er basert på et datagrunnlag som er kopiert fra Skatteetatens systemer lenge før skattyters levering. Beregningen tar derfor ikke hensyn til nye opplysninger som har kommet inn fra andre skattytere eller fra tredjeparter. Den har heller ikke en oppdatert betalingsstatus. Endelig skatteberegning tar tid på grunn av prosessene som skal sikre at datagrunnlaget for beregning er fullstendig, konsistent og oppdatert. Disse prosessene inneholder en serie satsvise kjøringer, som til sammen er tidkrevende.

Skatteetaten tar imidlertid sikte på å forenkle prosessen for beregning av skatt, slik at beregningen på sikt kan gjøres raskere. I 2014 har Skatteetaten startet arbeidet med å modernisere systemene for forskuddsutskrivning og skatteberegning. Systemene og teknologiplattformene er ressurs- og kostnadskrevende å forvalte, noe som øker risikoen for feil i beregningene. Moderniseringen vil gjøre systemene mindre sårbare og mer brukervennlige og informative for de skattepliktige. Moderniseringen legger

også det tekniske grunnlaget for å gi de skattepliktige et raskere skatteoppgjør, samtidig som etaten gjennom mer moderne systemer kan gi de skattepliktige mer brukervennlige tjenester ved at forskuddsutskrivingen blir mer presis og forskuddstrekket justeres automatisk, hvilket igjen vil føre til at færre skattepliktige vil få restskatt. Dette moderniseringsarbeidet er nærmere omtalt i Prop. 1 S (2013-2014) side 91.

#### *Feil i skatteberegningen*

Feil i skatteberegningen skyldes først og fremst feil i programmene for skatteberegningen. I slike tilfeller vil feilen gjerne ramme flere skattytere. Når det oppdages slike feil i programmene for skatteberegningen, er det klart at skattemyndighetene må rette dette så fort som mulig på eget initiativ, enten ved at feilen rettes i programmet, og at det eventuelt lages ny beregning for de berørte, eller ved at det rettes manuelt for de skattytere som er berørt av feilen. Dette må gjelde uavhengig av om det er myndighetene selv eller andre som oppdager feilen først. Klage på skatteberegningen etter lovens kapittel 13 vil i disse tilfellene bare være aktuelt når det er uenighet mellom de skattepliktige og myndighetene om hvorvidt det er feil i programmene for beregningen.

#### **15.3.3.4 Skatteoppgjør**

##### *Betydningen av skatteoppgjør under ny fastsettingsmodell*

Begrepet skatteoppgjør brukes med litt ulik betydning i forskjellige sammenhenger. Formelt markerer skatteoppgjøret avslutningen av ligningsperioden. Det er ved skatteoppgjøret at skatten blir ansett for fastsatt, og fristen for å klage på fastsatt skatt begynner å løpe. Skatteoppgjøret brukes også om selve oversikten over til gode skatt og pliktig restskatt. I praksis er skatteoppgjøret også en “pakke” bestående av flere ulike dokumenter:

- 1) *Utskrift av ligningen* som viser hvilke beløp den skattepliktige har ført opp i selvangivelsen, og hvilke beløp Skatteetaten har fastsatt.
- 2) *Ligningsattest* som viser hvilken nettoformue og alminnelig inntekt skattyteren (og eventuell ektefelle) har.
- 3) *Skatteoppgjøret* som er informasjon til skattyter som ligningsvedtaket og resultatet av skatteavregningen. Her vises grunnlaget for skatteberegningen og hvilken skatt den skattepliktige må betale. I tillegg står det hvor mye skatt som allerede er innbetalt. Skattytere som gjennom inntektsåret har betalt for mye skatt får opplyst skatt til gode, mens skattytere som har betalt for lite skatt får opplyst restskatt.

Ligningsloven § 8-9 har regler om melding om skatteoppgjør mv. Etter denne bestemmelsen skal skatteoppgjøret sendes “snaresst mulig” til skattyter når det er ferdig. Også i en modell hvor skattyter selv fastsetter grunnlaget for formues- og inntektsskatten ved levering av skattemelding, og myndighetene bare beregner skatten

og avregner mot forskuddstrekk og forskuddsskatt, er det behov for en form for tilbakemelding til skattyter når skatten er endelig fastsatt. Departementet foreslår derfor i lovutkastet § 9-3 en videreføring av ligningslovens bestemmelse om at det snarest mulig etter at beregningen av formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt og skatt etter svalbardskatteloven § 3-1 er gjennomført, skal sendes melding om skatteoppgjør til den skattepliktige.

Utsendingen av skatteoppgjøret vil tjene et noe annet formål enn tidligere. Meldingen om skatteoppgjør kan ikke lenger regnes som fastsettingsvedtak som omfatter både skattegrunnlaget og beregningen. Skatteoppgjøret er fortsatt et vedtak, men det tar bare stilling til beregningsdelen av skattefastsettingen. Grunnlaget for beregning av skatten ble fastsatt allerede da den skattepliktige leverte skattemelding.

#### *Muligheter for tidligere skatteoppgjør*

I dag sendes skatteoppgjør ut puljevis etter hvert som de blir ferdigstilt. Første pulje sendes ut i juni. Denne puljen består hovedsakelig av fastsetninger hvor det ikke er gjort endringer i skattyters selvangivelse.

Departementet legger til grunn at ny fastsettingsmodell vil legge til rette for at flertallet av skatteoppgjørene etter hvert vil kunne sendes ut nærmere leveringsfristen for skattemeldingen enn hva som er tilfelle i dag. Dette forutsetter imidlertid at den foreløpige skatteberegningen som skattyter i dag mottar må ledsages av oppdatert informasjon for godskrevet forskudd (herunder tilleggsforskudd) fra skatteregnskapet, samt betalingsmessige forhold. Dette er ikke mulig i dag, men målet er på sikt å utvikle slik funksjonalitet. Det vises for øvrig til beskrivelsen i punkt 15.3.3.3 ovenfor av moderniseringsarbeidet knyttet til Skatteetatens systemer for forskudds- og skatteberegning.

Skattytere som leverer skattemelding på papir kan ikke vente å få skatteoppgjør like raskt som de som leverer elektronisk. Grunnen til dette er at det vil gå bort noe tid på postgang, skanning av innleverte oppgaver og manuelle registreringer. Det vil nødvendigvis ta lengre tid før beregning og skatteoppgjør kan gjennomføres for skattemeldingene som sendes inn på papir.

Utviklingen i skattemyndighetenes arbeidsprosesser går i retning av at det vil skje en økt grad av avklaring av skattemessige spørsmål løpende i beskatningsåret, slik at stadig flere elementer som inngår i den helhetlige skattefastsettingen vil kunne foreligge før leveringsfristen for skattemelding. Dette vil på sikt kunne føre til at det for skattepliktige som leverer før leveringsfristen også vil være mulig å få gjennomført skatteoppgjøret før leveringsfristen. Departementet mener likevel at det foreløpig ikke er grunn til å gå vekk fra prinsippet om en fast leveringsfrist for skattemeldingen med påfølgende avregning og skatteoppgjør.

#### *Endring av skattefastsettingen før skatteoppgjør og forslag om ytre frist for skatteoppgjøret*

Det er viktig å unngå skatteoppgjør som ikke har tilfredsstillende kvalitet. Skattemyndighetene skal derfor ha mulighet til å plukke ut skattemeldinger til kontroll og gjennomføre endringssaker etter kapittel 12 før skatteoppgjør gjennomføres. Kontrollene kan rettes både mot enkelte skattepliktige og større grupper av skattepliktige. Selv om det er grunn til å tro at de fleste skattepliktige opptrer lojalt og fastsetter korrekt grunnlag for skatt, vil det fortsatt være risiko for at enkelte spekulerer i oppdagelsesrisikoen og gir uriktige og ufullstendige opplysninger. Videre kan det være grunn til ikke bare å plukke ut selvangivelser etter kontrollkriteria som bygger på risikovurderinger rettet mot enkeltskattytere, men også hele skattytergrupper. Det siste vil kunne være særlig aktuelt der det er snakk om skattytergrupper hvor det fastsettes betydelige skattebeløp, slik som for eksempel innen petroleumssektoren.

Av hensyn til forutberegnelighet for de skattepliktige og at saker ikke skal trekke ut i tid, går departementet inn for at det skal settes en ytre frist for når skatteoppgjøret må foreligge. Departementet foreslår at melding om skatteoppgjør ikke kan sendes senere enn 1. desember i året etter inntektsåret, jf. lovutkastet § 9-3 annet ledd. Hvis skattemyndighetene per 1. desember ikke er ferdige med å behandle en endringssak, skal det gis et foreløpig skatteoppgjør.

#### *Forslag om ikke å videreføre ligningsattesten*

Ligningsattesten er i dag formelt sett et uttrykk for hva staten legger til grunn at den enkelte skattyter har i formue og inntekt. Attesten er et dokument de skattepliktige oppfordres til å ta vare på, og som de kan bruke ved søknad om for eksempel lån hos en bank.

Ved ny fastsettingsmodell vil ligningsattesten formelt sett bare gi uttrykk for hva den enkelte skattepliktige selv opplyser å ha i formue og inntekt. I den utstrekning skattepliktige har behov for å dokumentere skattepliktig inntekt eller formue, vil det være mer hensiktsmessig å bruke skattemeldingen for formues- og inntektsskatt mv. som dokumentasjon. Det er etter departementets mening lite hensiktsmessig å opprettholde ligningsattest som et offentlig dokument om og attest på skattyteres nettoformue og inntekt. Skatteoppgjøret med oppstilling av skattepliktig inntekt og formue, samt beregnet skatt, vil i mange tilfeller også kunne tjene samme formål som ligningsattesten. Departementet foreslår på denne bakgrunn at ordningen med ligningsattest ikke videreføres.

#### **15.3.3.5 Endring av skattefastsetting**

##### *Skattepliktiges egen endring av egenfastsettingen*

Fra tid til annen vil skattepliktige selv oppdage feil i egenfastsettingen. Dette kan for eksempel skyldes at enkelte fradragsposter ikke er utfylt, eller at enkelte inntektsposter ble feil da utfyllingen av skattemeldingen fant sted. Hensynet til korrekte skatteoppgjør og skattepliktiges rettssikkerhet tilsier at skattepliktige gis anledning til å rette opp slike feil.

Når skattepliktig i dag oppdager feil ved den fastsatte skatten, har han mulighet til å klage på ligningen i en begrenset periode. Skattemyndighetene har da plikt til å behandle klagen. Også etter denne perioden kan den skattepliktige anmode myndighetene om endring, slik at myndighetene eventuelt retter feilen. I et system hvor skatten beregnes direkte på grunnlag av den skattepliktiges egen skattemelding er det ikke naturlig med en ordinær klagebehandling dersom den skattepliktige oppdager feil i det fastsatte skattegrunnlaget. Av praktiske hensyn, og fordi det ikke bør brukes mye ressurser på mindre feil som enkelt lar seg rette opp, foreslår departementet at den skattepliktige i stedet gis adgang til i et begrenset tidsrom å foreta korreksjoner selv. Adgangen skal gjelde for formues- og inntektsskatt, men ikke for petroleumsskatt og skatt etter svalbardskatteloven § 3-1. Denne ordningen vil gjelde side om side med myndighetenes adgang til å endre skattepliktiges fastsetting etter kontroll. Etter at perioden hvor det er åpnet for egenendring er utløpt, vil skattepliktige fremdeles kunne få korrigerert eventuelle feil, men endring må da skje ved at den skattepliktige gjør myndighetene oppmerksom på feilen slik at myndighetene står for en eventuell endring.

Ved egenendring, som ved levering av skattemelding med første gangs fastsetting, vil det være myndighetenes kontroller som er avgjørende for om den skattepliktige faller ut på kontroll før nytt skatteoppgjør eller ikke. Det må likevel være slik at myndighetene kan justere kontrollene etter første skatteoppgjør, for eksempel slik at senere endringer fra den skattepliktige kan bli gjenstand for strengere kontroller fra myndighetenes side, særlig der korreksjonen gjelder store beløp eller områder med høy risiko for feil. Den skattepliktige vil også kunne tas ut til etterkontroller på vanlig måte, det vil si kontroller etter nytt skatteoppgjør. Den skattepliktiges adgang til å endre fastsettingene etter skatteoppgjør, vil løpe parallelt med myndighetenes adgang til å foreta etterkontroller. Den skattepliktige vil ikke kunne gjennomføre korreksjoner på områder som allerede er endret av myndighetene eller på områder der den skattepliktige er under kontroll. På disse områdene vil skattepliktige imidlertid ha adgang til å klage dersom kontrollen resulterer i en myndighetsfastsetting.

Departementet foreslår at den skattepliktige skal kunne endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger ved levering av en såkalt endringsmelding hvor endringene i tidligere levert skattemelding framgår. Fristen foreslås satt til to år etter leveringsfristen for skattemelding.

Endringsadgangen foreslås lovfestet i skatteforvaltningsloven § 9-4. Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 15.6 nedenfor.

#### *Myndighetsfastsetting*

Når leverte skattemeldinger endres på bakgrunn av kontroll eller nye opplysninger fra tredjeparter, vil fastsettingen skje ved vedtak fra skattemyndighetene. Vedtak i endringssaker fattes i medhold av skatteforvaltningsloven kapittel 12. Reglene i dette kapittelet kommer til anvendelse både ved endring av grunnlaget for beregning av

skatten (den delen de skattepliktige har selvfastsatt ved levering av skattemelding), og ved endring av skatteberegningen. Skattemyndighetene kan endre grunnlaget for skatteberegningen allerede fra utløpet av fristen for å levere skattemelding. Det er dermed ikke nødvendig at det foreligger noe ordinært skatteoppgjør etter § 9-3 før denne delen av skattefastsettingen endres etter kapittel 12.

I de tilfellene hvor den skattepliktige ikke har levert skattemelding, blir myndighetenes fastsetting av grunnlaget for skatteberegningen en førstegangsfastsetting ved vedtak. Også slike vedtak fattes i medhold av kapittel 12 ettersom reglene der også gjelder når «det ikke foreligger noen skattefastsetting etter kapittel 9», jf. lovutkastet § 12-1 første ledd annet punktum.

I en del tilfeller vil skattepliktige levere skattemelding etter leveringsfristens utløp. Forutsatt at skattemyndighetene ikke har fattet vedtak etter kapittel 12 i perioden fra fristen løp ut til levering skjer, skal disse skattemeldingene i utgangspunktet behandles på samme måte som meldinger mottatt i rett tid, ved at meldingen legges til grunn ved fastsetting av skattegrunnlaget. Har myndighetene på den annen side fastsatt grunnlaget ved vedtak på det tidspunktet meldingen kommer inn, må meldingen anses som en klage på vedtaket som skal behandles etter reglene i kapittel 13.

#### **15.3.4 Deltakere i selskaper med deltakerfastsetting**

##### **15.3.4.1 Innledning**

Deltakerlignede selskaper, som kommandittselskaper, ansvarlige selskaper, indre selskaper og partrederi, er ikke egne skattesubjekter. Ligningen av deltakerne i slike selskaper skjer etter en nettometode, ved at skattepliktig formue og inntekt beregnes som om selskapet var skattyter, og deretter fordeles på deltakerne.

Ved overgangen til en ny fastsettingsmodell hvor den skattepliktige selv skal fastsette grunnlaget for beregning av formues og inntektsskatt ved levering av skattemelding, er det behov for en særskilt vurdering av hvordan skattegrunnlaget bør fastsettes for deltakere i det som i dag er deltakerlignede selskaper.

##### **15.3.4.2 Gjeldende rett**

###### *Skattlegging av deltakere i deltakerlignede selskaper*

Det følger av skatteloven § 2-2 tredje ledd at deltakere i deltakerlignede selskaper lignedes hver for seg for sin andel i selskapets formue og inntekt. Deltakers overskudd eller underskudd på deltakelsen settes til en andel av selskapets overskudd eller underskudd fastsatt etter reglene i skattelovgivningen som om selskapet var skattyter, jf. skatteloven § 10-41. Dette innebærer at det hos selskapet fastsettes skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt. Nettoresultatet fordeles mellom deltakerne og overføres til beskatning hos dem.



Ved skattleggingen av deltakerne kan det skilles mellom fastsetninger på selskapsnivå som i utgangspunktet er felles for alle deltakerne, og fastsetninger som kun gjelder den enkelte deltaker. Formue, overskudd eller underskudd og arbeidsgodtgjørelse er fellesfastsetninger på selskapsnivå. Over- eller underpris på selskapsandelen, framførbart underskudd, inngangsverdi og innbetalt kapital, gevinst og tap, tillegg i alminnelig inntekt, skjermingsgrunnlag og eventuell gjennomsnittsligning for skogbruk og reindrift er individuelle fastsetninger for den enkelte deltaker.

Reglene om ligning av deltakere i deltakerlignede selskaper gjelder også for utenlandske deltakere i norske selskaper og norske deltakere i utenlandske selskaper. Det følger videre av skatteloven §§ 10-60 til 10-68 (NOKUS-reglene) at norske skattytere som alene eller sammen eier eller kontrollerer 50 prosent eller mer av utenlandske selskaper mv. i lavskatteland, også omfattes av en form for deltakerligning. Bestemmelsene innebærer at skattyters inntekt settes til vedkommendes andel av overskuddet eller underskuddet fra selskapet mv. fastsatt etter reglene i norsk skattelovgivning som om selskapet mv. var skattyter.

#### *Opplysningsplikt mv. for selskapet og deltakerne*

Det følger av ligningsloven § 4-9 nr. 1 at deltakerlignede selskaper skal levere selskapsoppgave med vedlegg. Selskapsoppgaven skal inneholde spesifisering av selskapets brutto formue og inntekt, fradragsposter og andre opplysninger som har betydning for ligningen av deltakerne, jf. § 4-9 nr. 2. I tillegg skal selskapene levere en oppgave med opplysninger om hver enkelt deltaker, jf. § 4-9 nr. 3. Denne oppgaven inneholder blant annet opplysninger om deltakerens selskapsandel og andelen av overskudd eller underskudd fra selskapet.

Selskapet skal motta melding om den formue og inntekt som fastsettes på selskapsnivå, jf. ligningsloven § 8-9 nr. 1 annet punktum.

Den enkelte deltaker plikter å levere spesifisert selvangivelse over skattepliktig formue og inntekt, fradragsposter og andre opplysninger som har betydning for ligningen, herunder andelen av formue og inntekt fra det deltakerlignede selskapet, jf. ligningsloven §§ 4-2 og 4-3. Som vedlegg til selvangivelsen plikter deltakeren å levere egen deltakeroppgave, jf. § 4-4 nr. 7. Deltakeren har et selvstendig ansvar for at opplysningene han eller hun gir om selskapsdeltakelsen, er riktige og fullstendige.

Formuen og inntekten fra selskapet inngår i deltakerens ligning sammen med formue og inntekt fra andre kilder. Deltakeren varsles om fastsettingen i meldingen om skatteoppgjøret etter ligningsloven § 8-9 nr. 1 første punktum.

I forskrift 15. mars 1993 nr. 199 er det gitt enkelte særregler om oppgaveplikt for norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper og norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland. Det er blant annet fastsatt at norske deltakere i utenlandske deltakerlignede selskaper har plikt til å gå sammen om å levere oppgaver på vegne av

selskapene. Det samme gjelder norske skattytere som alene eller sammen med andre skattlegges etter skatteloven §§ 10-60 til 10-68 (NOKUS-reglene).

#### *15.3.4.3 Departementets vurderinger og forslag*

I mange tilfeller vil det deltakerlignede selskapet ha opplysninger som gjør det bedre i stand til å fastsette formue og inntekt fra selskapet enn den enkelte deltaker. Hensynet til korrekt beskatning kan derfor tale for at selskapet skal fastsette deler av grunnlaget for beregning av formues- og inntektsskatt med bindende virkning for deltakeren. En slik fastsettingsmodell vil imidlertid innebære et brudd med prinsippet i ny fastsettingsmodell om at det er den skattepliktige selv som skal ha ansvaret for å fastsette grunnlaget for formues- og inntektsskatt ved levering av skattemelding. Modellen kan videre bli uoversiktlig og vanskelig å administrere ettersom ulike aktører har ansvaret for hver sin del av fastsettingen av deltakernes skattegrunnlag: selskapet fastsetter formue og inntekt fra selskapet og deltakeren fastsetter skattegrunnlaget fra andre formues- og inntektskilder. Departementet går derfor inn for at de alminnelige reglene om fastsetting av skattegrunnlaget i skatteforvaltningsloven kapittel 9 skal gjelde fullt ut også for deltakere i selskaper som omfattes av skatteloven §§ 4-40 og 10-40 til 10-48. Det er dermed deltakerne selv som skal fastsette formue og inntekt fra selskapet på samme måte som formue og inntekt fra andre kilder.

Departementet foreslår at gjeldende regler om oppgaveplikt til skattemyndighetene skal videreføres i skatteforvaltningsloven. Selskaper med deltakerfastsetting skal levere en selskapsskattemelding som tilsvarer dagens selskapsoppgave, og oppgave over den enkelte deltaker, jf. skatteforvaltningsloven § 8-9. Den enkelte deltaker, som altså er ansvarlig for fastsettingen, skal ta med formue og inntekt mv. fra selskapet i sin skattemelding etter § 8-2. Deltakeren skal også levere deltakeroppgave med opplysninger om formue og inntekt fra selskapet som vedlegg til skattemeldingen.

Departementet tar også sikte på at reglene om oppgaveplikt for norske deltakere i utenlandske selskaper med deltakerfastsetting og skattepliktige i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland, skal videreføres i forskrift til skatteforvaltningsloven. Etter departementets oppfatning vil kvaliteten på oppgavene bli bedre når de skattepliktige må gå sammen om å levere oppgaver over formue og inntekt fra utenlandske selskaper.

I praksis er opplysninger fra selskapet nyttige for deltakerne når de skal oppfylle sin opplysningsplikt overfor skattemyndighetene og fastsette grunnlaget for beregning av skatten. Skattemyndighetene skal på sin side bruke opplysningene i selskapenes oppgaver ved kontroll av at deltakerens skattefastsetting er korrekt. Dersom opplysningene fra selskapet tilsier at deltakeren har fastsatt uriktig skattegrunnlag, kan myndighetene ta fastsettingen opp til endring etter reglene i skatteforvaltningsloven kapittel 12. Selskaper som avdekker at tidligere innsendt selskapsskattemelding er uriktig eller ufullstendig, kan på samme måte som andre tredjeparter sende inn ny og korrigert melding der endringene framgår.

Departementet foreslår i § 13-2 å videreføre bestemmelsen i ligningsloven § 9-3 nr. 2 slik at selskaper som omfattes av reglene om deltakerfastsetting, kan klage på vedtak om fastsetting av formue og inntekt fra selskapet, jf. punkt 19.4.2 nedenfor.

### **15.3.5 Kildeskatt på aksjeutbytte**

#### **15.3.5.1 Innledning og sammendrag**

Utenlandske aksjonærer som mottar utbytte fra norske aksjeselskaper og likestilte selskaper, skal som hovedregel betale kildeskatt til Norge av utdelt utbytte. De alminnelige bestemmelsene i ligningsloven og skattebetalingsloven gjelder ved beskatning av de utenlandske aksjonærene, men det er gitt enkelte særregler. Det utbytteutdelende norske selskapet har en sentral rolle i beskatningsprosessen. Selskapet skal foreta forskuddstrekk i utbyttet. Det er på objektivt grunnlag ansvarlig for mangelfullt forskuddstrekk og kan i tillegg gjøres ansvarlig for skatten til aksjonærene dersom trekket ikke dekker det utlignede beløp.

Departementet går inn for at kildeskatt på utbytte etter skatteforvaltningsloven skal fastsettes ved at det utdelende selskapet foretar skattetrekk til dekning av skatten. Trekkplikten innebærer at selskapet først skal holde tilbake skatten ved utbetalingen av utbyttet, og deretter innberette og innbetale beløpet til skattemyndighetene.

Departementet foreslår at det skal gis regler om når selskapet kan foreta trekk med lavere skattesats enn det som følger av skattevedtaket. Reglene medfører blant annet at forvaltere som er registrert som eier av aksjer på vegne av utenlandske aksjonærer, kan søke om at aksjene beskattes med lav sats eller 0-sats.

Selskapet skal kunne holdes ansvarlig for manglende skattetrekk dersom det kan bebreides for ikke å ha gjennomført riktig trekk. Forvalteren kan holdes ansvarlig for manglende innbetalt skatt dersom han eller hun har opptrådt på en slik måte at selskapet har trukket uriktig beløp.

Den utenlandske aksjonæren skal ha rett til å kreve refusjon av for mye fastsatt skatt i en periode på fem år regnet fra utgangen av det året da selskapets frist for å levere den ordinære meldingen om skattetrekket, løp ut.

De alminnelige reglene om endring uten klage i skatteforvaltningsloven kapittel 12 skal komme til anvendelse dersom det er fastsatt for lite skatt. Skattemyndighetene kan fatte vedtak om endring av fastsettingen overfor den utenlandske aksjonæren. Aksjonæren kan påklage vedtaket etter kapittel 13.

#### **15.3.5.2 Gjeldende rett**

##### *Forskuddstrekk og opplysningsplikt*

Utenlandske aksjonærer som mottar utbytte fra norske aksjeselskaper og likestilte selskaper, skal som hovedregel betale kildeskatt til Norge av utdelt utbytte, jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav c og § 10-13 første ledd første punktum. Det utdelende norske selskapet har plikt til å foreta forskuddstrekk til dekning av skatten idet det betaler ut utbyttet, jf. skattebetalingsloven § 5-4 annet ledd første punktum, jf. § 5-6 første ledd bokstav d.

Skattesatsen fastsettes i det årlige skattevedtaket. Satsen er normalt 25 prosent av utbyttet. Dersom Norge har inngått skatteavtale med det landet hvor aksjonæren er hjemmehørende eller bosatt, skal norsk kildeskatt svares etter en skattesats som er angitt i avtalen. Satsen i skatteavtalene er vanligvis 15 prosent.

Utenlandske selskapsaksjonærer som er hjemmehørende i EØS-området, er fritatt fra skatt på lovlig utdelt utbytte fra norske selskaper i samme utstrekning som norske selskapsaksjonærer (fritaksmetoden), jf. skatteloven § 2-38 første ledd bokstav i.

Det er antatt at det årlige skattevedtaket bare gir selskapet adgang til å trekke lavere skattesats enn 25 prosent når det er kjent med at aksjonæren har krav på lavere skatt etter en skatteavtale eller omfattes av fritaksmetoden. Dette innebærer at det som utgangspunkt alltid skal trekkes full sats når selskapet ikke kjenner aksjonærens identitet og skattemessige status.

Allmennaksjeloven § 4-10 åpner for at en forvalter kan stå registrert i Verdipapirsentralen (VPS) som eier av aksjer som tilhører utenlandske aksjonærer. Forvalterens kontoer i VPS skal alltid være registrert som NOM-kontoer for å markere at den registrerte eieren av kontoene er en «nominee» og ikke reell eier av aksjene.

Det er i praksis åpnet for at Sentralskattekontoret for utenlandssaker kan tillate at det utbytteutdelende selskapet kan foreta forskuddstrekk med lavere sats enn 25 prosent eller unnlate å foreta trekk (0-sats) uten at den reelle eieren av aksjene er registrert i VPS. Slik tillatelse gis etter søknad fra forvalteren som står registrert som eier. Når tillatelsen foreligger, plasseres aksjene på en NOM-konto for aksjer som skal beskattes med lavere sats enn det som følger av skattevedtaket.

For at det skal gis godkjenning til at selskapet kan trekke skatteavtalesats, er det et vilkår at forvalteren kjenner identiteten til den virkelige rettighetshaveren til de aktuelle aksjene. For å registrere at det ikke skal trekkes skatt (0-sats), er det i tillegg et vilkår at den utenlandske aksjonæren kan framvise dokumentasjon på at det tidligere er innvilget refusjon av kildeskatt etter fritaksmetoden fra Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Forvalteren må i alle tilfeller kunne framlegge en liste over hvem den eller de aktuelle aksjonærene er, dersom skattemyndighetene ber om dette.

Skattemyndighetene kan inndra tillatelsen til å registrere at selskapet kan trekke lavere sats enn 25 prosent dersom vilkårene ikke overholdes.

Ved utbetaling av utbytte til aksjonærer med egen VPS-konto (direkteregistrerte aksjer) skal det utdelende selskapet i praksis trekke kildeskatt på grunnlag av den landkoden som er registrert i VPS.

Det utdelende selskapet skal foreta forskuddstrekket på utbetalingstidspunktet eller på det tidligere tidspunkt når det oppstår adgang til å få utbyttet utbetalt. Trekket skal settes inn på skattetrekkkonto senest første virkedag etter utbytteutbetalingen og oppbevares der fram til forfall, jf. skattebetalingsloven § 5-12. Oppgjørliste for kildeskatt og oppgjør for forskuddstrekket i de to foregående måneder sendes til skatteoppkreveren hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november til skatteoppkreveren. Oppgjørlisten inneholder opplysninger om grunnlaget for trukket kildeskatt og gjennomført trekk fordelt på de ulike aktuelle skattesatsene.

Selskapet er ansvarlig for manglende forskuddstrekk dersom trekket ikke er gjennomført slik loven krever, jf. skattebetalingsloven § 16-20.

Senest 1. februar i året etter inntektsåret skal det utbytteutdelende selskapet levere en aksjonærregisteroppgave til skattemyndighetene. Oppgaven inneholder opplysninger om alle registrerte aksjonærers navn, adresse, fødselsnummer, organisasjonsnummer, utenlandske aksjonærers ID og eventuell landskode, antall aksjer per aksjonær og utdelt utbytte. Om utenlandske aksjonærer skal det i tillegg gis opplysninger om prosentsatsen for kildeskatt, hvilket beløp som er trukket i kildeskatt og hvilket land aksjonæren var bosatt i på tidspunktet for beslutning om utdeling av utbytte.

#### *Fastsetting av kildeskatt (ligning)*

Utenlandske aksjonærer er fritatt fra å levere selvangivelse, jf. ligningsloven § 4-2 nr. 1. Skattemyndighetene gjennomfører ikke noen ordinær ligning på den enkelte aksjonærs hånd. De utenlandske aksjonærene lignes under ett ved det skattekontoret det utdelende selskapet lignes (gruppeligning), jf. skatteloven § 10-13 første ledd annet punktum. Gruppeligningen skjer på bakgrunn av opplysningene det utbytteutdelende selskapet ga i oppgjørslisten ved terminforfall og i oppgaven til Aksjonærregisteret.

Når ligningen er ferdig, skjer det en samlet skatteberegning av kildeskatten for de utenlandske aksjonærene på det norske selskapets hånd. Skattekontoret fastsetter samlet kildeskatt på utbyttet fra det utdelende selskapet. Utlignet skatt avregnes under ett mot innbetalt forskuddstrekk fra selskapet, jf. skattebetalingsforskriften § 7-1-5 annet ledd. Skatteoppjøret sendes til selskapet.

Dersom forskuddstrekket utgjør mer enn utlignet skatt, vil for mye innbetalt skatt bli utbetalt til selskapet. Dersom forskuddstrekket utgjør mindre enn utlignet skatt, er manglende innbetalt kildeskatt å anse som restskatt. Restskatt forfaller til betaling tre uker etter at melding ble sendt selskapet som trakk kildeskatten, jf. skattebetalingsloven § 10-21 fjerde ledd. Restskatten kan kreves inn både hos

aksjonæren og det utdelende selskapet. For selskapets del følger ansvaret for skatten av skatteloven § 10-13 første ledd tredje punktum.

Skattekontoret kan fatte vedtak om endring av ligningen etter ligningsloven kapittel 9 dersom det avdekker av det er fastsatt for lite skatt. Vedtaket skal rettes mot den enkelte utenlandske aksjonær.

#### *Aksjonærens adgang til å kreve utbetaling av for mye innbetalt kildeskatt før og etter ligningen*

Det er i praksis etablert en refusjonsordning som innebærer at utenlandske aksjonærer kan kreve utbetalt for mye trukket kildeskatt før ligningen er gjennomført.

Refusjonssøknadene gis en forenklet behandling hos skattemyndighetene, noe som innebærer at det ikke treffes et vedtak som kan påklages, men en administrativ beslutning om hvorvidt søknadene skal tas til følge.

Etter at ligningen er gjennomført behandles krav om utbetaling av for mye innbetalt skatt etter reglene om endring av ligning i ligningsloven kapittel 9. Det er den utenlandske aksjonæren som kan klage over ligningen. Dersom den utenlandske aksjonæren mener at ligningen er feil, for eksempel fordi det er brukt feil sats for kildeskatt eller at utbyttegrunnlaget er feil, kan aksjonæren klage til skattekontoret innen utgangen av ligningsåret. Skattekontorets vedtak kan påklages til skatteklagenemnda. Etter utløpet av klagefristen kan aksjonæren anmode skattekontoret om å ta ligningen opp til endring. De alminnelige fristene i ligningsloven § 9-6 gjelder, men enkelte skatteavtaler har egne fristregler.

Det utdelende selskap har ikke rett til å klage på ligningen. Selskapet kan være fullmektig for den utenlandske aksjonæren dersom det er inngått avtale om dette.

#### **15.3.5.3** *Departementets vurderinger og forslag*

##### *Fastsetting av kildeskatt ved trekk*

Gjennomgangen av gjeldende rett viser at skattleggingen av utbytte til utenlandske aksjonærer skiller seg fra det som gjelder for de fleste andre skattepliktige. Den utenlandske aksjonæren skal ikke levere selvangivelse og skatten fastsettes ikke individuelt for hver skattepliktig, men under ett for alle de utenlandske aksjonærene i selskapet.

Hovedregelen i skatteforvaltningsloven er at den skattepliktige selv skal fastsette skattegrunnlaget og beregne skatten. Dagens kildeskatteordning er lite egnet for en slik modell ettersom den utenlandske aksjonæren ikke har selvangivelsesplikt. Etter departementets vurdering er det heller ikke aktuelt å innføre noen plikt for aksjonærene til å levere skattemelding etter den nye loven.

Det utbytteutdelende selskapet har i dag en sentral rolle i beskatningsprosessen i form av plikten til å gjennomføre forskuddstrekk. Det er selskapet som mottar varsel om hvor mye skatt som er fastsatt ved den ordinære ligningen, og selskapet er ansvarlig for manglende innbetalt skatt. Departementet foreslår på denne bakgrunn at selskapet skal ha ansvaret for å fastsette skatten på utbytte til utenlandske aksjonærer idet det foretar skattetrekk.

Fastsettingen skal skje ved at selskapet først holder tilbake skattebeløpet ved utdelingen av utbyttet, og deretter innberetter og innbetaler dette til skattemyndighetene. Plikten til å foreta skattetrekk har klare likhetstrekk med det forskuddstrekket som selskapet foretar i dag. Prinsipielt sett vil det imidlertid ikke være snakk om et forskuddstrekk i lovens forstand, men et trekk som innebærer at skatten er fastsatt idet trekket er gjennomført. Den skatt det trekkpliktige selskapet trekker, vil representere endelig fastsatt skatt.

Artistskatteloven og svalbardskatteloven har regler om fastsetting av skatt ved trekk for henholdsvis utenlandske artister og lønnstakere mv. på Svalbard, se nærmere omtale i punkt 15.4.1.3 nedenfor. Forslaget om nye regler for fastsetting av kildeskatt ligner på trekkordningene som følger av disse lovene. Kildeskattereglene skal imidlertid ha det særtrekk at selskapets ansvar er begrenset til bare å gjelde manglende innbetalt skattetrekk, ikke for lite innbetalt skatt dersom trekkreglene er overholdt. Selskapet skal derfor ikke kunne være part i en sak om endring av skattefastsettingen til den utenlandske aksjonæren, og selskapet har heller ikke klagerett på vedtaket som rettes mot aksjonæren.

Forslaget til nye regler innebærer at kildeskatt på utbytte skal fastsettes fortløpende ved hver enkelt utbytteutdeling, ikke som en samlet skattefastsetting for et helt inntektsår.

Det forekommer at utbytte utdeles i form av annet enn penger. Selskapet må da foreta skattetrekk i kontantutbytte som eventuelt utdeles på samme tidspunkt så langt dette rekker. Dersom kontantutbyttet ikke er tilstrekkelig til dekning av skattetrekket, må selskapet påse at aksjonæren betaler inn et beløp tilstrekkelig til dekning av trekket før utbyttet blir utbetalt.

Skattetrekket bør forfalle til betaling så snart som praktisk mulig etter at trekkmidlene er holdt tilbake. Artistskatt skal innberettes og innbetales til skattemyndighetene senest syv dager etter at trekk er foretatt, jf. artistskatteloven § 11 annet ledd og skattebetalingsloven § 10-12. Departementet foreslår at det skal gjelde en tilsvarende frist ved kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer.

Siden selskapet ikke skal oppbevare trekkmidlene i lengre tid, ser departementet ikke behov for særlige regler om oppbevaring av trekkmidlene. Dagens krav om at trukket skatt skal oppbevares på skattetrekkskonto inntil beløpet innbetales, videreføres derfor ikke.

Departementet foreslår at skattefastsettingen, på samme måte som i dag, skal skje under ett for alle de utenlandske aksjonærene i selskapet. Selskapet trenger dermed ikke å gi opplysninger på aksjonærnivå på fastsettingstidspunktet. Meldingen om trekk skal inneholde opplysninger om samlet utbyttegrunnlag fordelt på de forskjellige skattesatsene.

Reglene om levering av opplysninger på aksjonærnivå til Aksjonærregisteret i januar året etter at utbyttet ble utbetalt, skal fortsatt gjelde.

Departementet viser til forslag til bestemmelser i skatteforvaltningsloven §§ 9-1 tredje ledd og 9-2 annet ledd om plikt for det utdelende selskapet til å fastsette grunnlaget og beregne skatt på utbytte som nevnt i skatteloven § 10-13. Plikten til å foreta skattetrekk er nærmere regulert i forslag til skattebetalingsloven ny §§ 5-4a og 5-10a, mens plikten til å innberette og innbetale skatten følger av forslag til skatteforvaltningsloven § 8-8 tredje ledd og skattebetalingsloven ny § 10-13.

*Nærmere om trekkpliktens omfang – adgang for selskapet til å foreta trekk med lavere skattesats enn det som følger av skattevedtaket*

Selskapets trekkplikt skal i utgangspunktet omfatte den skatten som skal ilegges utbyttet, jf. forslaget til ny bestemmelse i skattebetalingsloven § 5-4a. For det trekkpliktige selskapet er det i mange tilfeller utfordrende å ta stilling til om det skal foretas trekk og med hvilken sats. Selskapet må både vite hvem aksjonæren er, og om han eller hun omfattes av en skatteavtale eller fritaksmetoden. Vurderingen av trekkpliktens omfang er særlig vanskelig i tilfeller hvor aksjene er registrert på en forvalterkonto (NOM-konto) i VPS. Selskapet har da i praksis i liten grad kunnskap om hvem aksjonæren er. Etter departementets vurdering er det derfor behov for at det gis klarere regler om når selskapet kan benytte lavere sats enn 25 prosent enn det som følger av lovgivningen i dag.

Reglene må utformes etter en avveining av flere hensyn. En snever adgang for selskapet til å foreta lavere trekk enn 25 prosent, vil gi stor grad av sikkerhet for skatteprovenyet. Aksjonærer med krav på lavere sats vil da i ettertid måtte kreve refusjon av for mye trukket skatt, noe som medfører at skattemyndighetene kan kontrollere om vilkårene er oppfylt i det enkelte tilfelle. Et slikt regelverk vil imidlertid være administrativt ressurskrevende og innebærer likviditetsbelastning for de skattepliktige. Dersom lovgivningen på den annen side i stor grad åpner for at selskapet foretar trekk med lavere sats, vil det oppstå færre refusjonskrav etter at fastsettingen er gjennomført. Et slikt regelverk innebærer imidlertid en økt risiko for at det trekkes lavere sats i for mange tilfeller, noe som er uheldig av hensyn til å sikre skatteprovenyet.

Hovedregelen bør etter departementets vurdering være at selskapet skal trekke full sats dersom det ikke kjenner aksjonærens identitet og skattemessige status. Selskapet



skal likevel kunne foreta trekk med lavere sats dersom aksjonæren har oppfylt nærmere bestemte dokumentasjonskrav:

- 1) *Personlige aksjonærer* må legge fram en bostedsbekreftelse (Certificate of Residence) utstedt av skattemyndighetene i bostedslandet som bekrefter at aksjonæren på utstedelsestidspunktet er bosatt der etter skatteavtalen med Norge. Bostedsbekreftelsen må fornyes hvert tredje år.
- 2) *Juridiske personer og andre enheter som har krav på lavere skatt etter en skatteavtale*, må legge fram dokumentasjon som viser at de tidligere har fått refusjon av kildeskatt fra norske skattemyndigheter eller at skattemyndighetene på forhånd har godkjent det kan trekkes lavere sats. Aksjonærene må også legge fram en bostedsbekreftelse (Certificate of Residence) utstedt av skattemyndighetene i bostedslandet som bekrefter at aksjonæren på utstedelsestidspunktet er bosatt der etter skatteavtalen med Norge. Bostedsbekreftelsen må fornyes hvert tredje år. Skattepliktig må også bekrefte at vedkommende er virkelig rettighetshaver til utbyttet.
- 3) *Selskapsaksjonærer som omfattes av fritaksmetoden* må legge fram dokumentasjon som viser at de tidligere har fått refusjon av kildeskatt fra norske skattemyndigheter eller en bekreftelse fra myndighetene på at de har krav på skattefritak. Aksjonærene må også legge fram en bostedsbekreftelse (Certificate of Residence) utstedt av skattemyndighetene i bostedslandet som bekrefter at aksjonæren på utstedelsestidspunktet er bosatt der etter skatteavtalen med Norge. Bostedsbekreftelsen må fornyes hvert tredje år. Hvert tredje år skal aksjonæren legge fram en egenerklæring som viser at det ikke er skjedd endringer i de forholdene som er av betydning for skattefritaket. Skattepliktig må også bekrefte at vedkommende er virkelig rettighetshaver til utbyttet.

Aksjonærene skal oppfylle dokumentasjonskravene på ulik måte avhengig av om aksjene gjelder et selskap som er registrert i VPS-registeret eller ikke. For selskaper registrert i VPS skal det i sin tur gå et skille mellom aksjer som er registrert på konto i aksjonærenes eget navn (direkteregistrerte aksjer) og aksjer som står på en forvalterkonto (NOM-konto).

I selskaper utenfor VPS er avstanden mellom selskap og aksjonær normalt ikke så stor som i VPS-registrerte selskaper. Selskapene vil i større utstrekning kjenne identiteten til den enkelte aksjonær og kan kommunisere direkte med denne. Dette innebærer at det er enklere for selskaper utenfor VPS å skaffe seg oversikt over aksjonærenes skattemessige status enn det er for VPS-registrerte selskaper. Departementet foreslår derfor at aksjonær i selskaper utenfor VPS skal oppfylle dokumentasjonskravene direkte overfor selskapet. Forslaget innebærer at selskapet kan trekke lavere sats enn 25 prosent uten å bli stilt til ansvar for manglende trekk, dersom aksjonæren har framlagt den lovpålagte dokumentasjonen.

Aksjonærer som har aksjer i selskap på egen konto i VPS (direkteregistrerte aksjer), skal oppfylle dokumentasjonskravene overfor sin kontofører (kontofører investor). Aksjen registreres så i VPS på en slik måte at det utdelende selskapet kan trekke lav sats.

Aksjonærer som eier aksjer i VPS-selskaper gjennom en forvalter, skal oppfylle dokumentasjonskravene overfor forvalteren. Forvalteren må på samme måte som etter dagens praksis ha tillatelse fra skattemyndighetene til å sette aksjene på en forvalterkonto (NOM-konto) for aksjer som skal beskattes med lav sats.

Kontofører investor og forvalter må på forespørsel fra skattemyndighetene kunne framlegge den samme dokumentasjonen som viser at den enkelte aksjonær har krav på skatteavtalesats eller omfattes av fritaksmetoden. Forvalteren plikter i tillegg å ha en oversikt over de utenlandske aksjonærene som inneholder opplysninger om den reelle eieren av aksjene, det vil si navn, adresse, skattemessig bostedsland, skatteregistreringsnummer (fødselsnummer, organisasjonsnummer eller lignende i det landet aksjonæren er bosatt eller hjemmehørende), samt opplysninger om hvor mange aksjer som er trukket lavere skatt og hvilken skattesats som er trukket. Skattemyndighetene skal kunne be forvalteren om å gi opplysninger om samtlige aksjonærer, alternativt om alle aksjonærer i et bestemt selskap, alle aksjonærer som er bosatt eller hjemmehørende i et bestemt land eller alle aksjonærer som er registrert på en NOM-konto med en bestemt skattesats.

Etter de nye dokumentasjonsreglene er kontofører investor og forvalteren et enda viktigere bindeledd mellom aksjonæren og det utbytteutdelende selskapet og norske skattemyndigheter enn etter gjeldende rett. For det første skal selskapet forholde seg til opplysningene fra disse aktørene ved gjennomføring av skattetrekket. For det andre er plikten til å framlegge dokumentasjon mv. for norske skattemyndigheter avgjørende for at myndighetene skal kunne kontrollere at skattefastsettingen er riktig. Forvalterens ansvar er av særlig betydning, blant annet som følge av at denne kan opptre på vegne av et større antall aksjonærer. Departementet foreslår derfor at skattemyndighetene skal kunne trekke tilbake forvalterens tillatelse til å ha kontoer med lavere sats enn 25 prosent dersom det avdekkes at forvalteren har registrert aksjer på uriktig konto. Ved mindre alvorlige feil kan tillatelsen begrenses uten at den trekkes helt tilbake. Forvalteren skal i tillegg kunne holdes ansvarlig for manglende fastsatt skattetrekk dersom forvalteren har opptrådt på en slik måte at selskapet har trukket uriktig beløp, se nedenfor.

Departementet antar at det ikke er den samme risiko for registrering av feil skattesats for direkteregistrerte aksjonærer. Det foreslås derfor på det nåværende tidspunkt ingen sanksjoner overfor en kontofører investor som ikke kan framlegge dokumentasjon på at aksjonæren har krav på lavere sats enn det som følger av skattevedtaket. Dersom det viser seg at skattemyndighetene avdekker uriktige eller udokumenterte registreringer i noe omfang, vil departementet vurdere om kontofører investor skal pålegges ansvar for det tap staten lider som følge av at det utdelende selskapet har fastsatt for lite skatt.

#### *Adgang for selskapet til å korrigere fastsatt skatt*

Etter gjeldende rett skal det utbytteutdelende selskapet oppbevare trekkmidlene på skattetrekkkonto fram til beløpet forfaller til betaling den femtende i måneden etter den enkelte termin. Det har i praksis vist seg at selskapene i perioden fra utbytteutdelingen til terminforfall i en del tilfeller mottar opplysninger som tilsier at det ved utbetalingen ble holdt tilbake et uriktig beløp. Selskapet kan da korrigere utbyttegrunlaget slik at det innbetales riktig skattebeløp og utlignes riktig skatt. Den nye fastsettingsmodellen innebærer at skatten skal fastsettes allerede senest syv dager etter utbetalingsdato. Selskapet får dermed ikke den samme muligheten til å foreta endringer som i dag. Etter departementets vurdering er det derfor hensiktsmessig at selskapet gis adgang til å endre den ordinære skattefastsettingen til de utenlandske aksjonærene i en viss periode.

Departementet foreslår at endringsperioden skal være tre måneder regnet fra utløpet av den ordinære fristen for å levere melding om trekk. Selskapets endringsmelding må likevel være kommet fram til skattemyndighetene senest 31. desember i utbetalingsåret. Den absolutte fristen er satt fordi selskapet skal rapportere opplysninger på aksjonærnivå til Aksjonærregisteret i januar det påfølgende året. Fristen innebærer at selskapets endringsadgang er kortere enn tre måneder for alle utbytteutdelinger som foretas etter 30. september.

Selskapets endringsadgang skal gjelde både når det har fastsatt for mye og for lite skatt. I begge tilfeller er det et krav om at endringsmeldingen må inneholde en oversikt over hvilke aksjonærer det endrede skattetrekket gjelder.

Departementet viser til forslag til skatteforvaltningsloven § 9-5.

#### *Adgang for aksjonærene til å søke om refusjon av for mye fastsatt skatt*

De utenlandske aksjonærene kan i dag kreve refusjon av for mye trukket og innbetalt skatt. Refusjonssakene behandles noe forskjellig avhengig av om de avgjøres før eller etter at ligningen er fastsatt, jf. ovenfor i punkt 15.3.5.2. Forslaget om ny fastsettingsmodell for kildeskatt innebærer at skatten fastsettes allerede idet selskapet innberetter og innbetaler skattetrekket. I skatteforvaltningsloven er det derfor bare behov for regler om adgang for aksjonærene til å kreve refusjon av allerede fastsatt skatt.

Skattetrekket som selskapet har gjennomført, er ikke noe vedtak i lovens forstand ettersom skattemyndighetene ikke har fattet noen avgjørelse i saken. De alminnelige klagereglene i skatteforvaltningsloven kapittel 13 kommer derfor ikke til anvendelse. Departementet foreslår i stedet en særskilt regulering av at utenlandske aksjonærer kan søke refusjon av for mye fastsatt skatt, se lovutkastet § 9-6.

Det utbytteutdelende selskapet skal ha adgang til å endre skattefastsettingen i en tremånedersperiode etter den ordinære fastsettingen. For å unngå uklare forhold som

følge av at selskapet endrer fastsettingen samtidig som den enkelte aksjonær fremmer sin søknad, går departementet inn for at aksjonærens adgang til å kreve refusjon skal oppstå etter utløpet av selskapets korrigeringsperiode.

Ved vurderingen av hvor lang fristen for å kreve refusjon skal være, bør det etter departementets oppfatning legges vekt på at den enkelte aksjonær ikke mottar noe varsel fra skattemyndighetene om hvor mye skatt som er fastsatt. Det bør også tas hensyn til at det kan være tidkrevende for aksjonæren å innhente bostedsbekreftelse fra utenlandske skattemyndigheter og annen dokumentasjon som viser at det er fastsatt for mye skatt. Departementet foreslår på denne bakgrunn at aksjonæren skal kunne fremme krav om endring innenfor en tidsfrist på fem år regnet fra utgangen av det året det utdelende selskapets frist for å levere melding om skattetrekket, løp ut.

Femårsfristen innebærer at aksjonærene får en videre adgang til å kreve endring av den ordinære skattefastsettingen enn i dag. Etter gjeldende rett må klage på ligningen framsettes innen utgangen av ligningsåret, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 4 annet punktum. Fristen er også lengre enn treårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 2 som i dag i praksis setter grense for skattemyndighetenes adgang til å endre ligningen til fordel for aksjonæren i saker der ligningen bygger på uriktig anvendelse av skattelovgivningen.

Kravet om refusjon må inneholde opplysninger og dokumentasjon som godtgjør at skatten skal være lavere enn det selskapet har fastsatt ved trekket. Vedtak som innebærer at kravet helt eller delvis ikke tas til følge, kan påklages etter reglene i kapittel 13.

Forslaget til skatteforvaltningsloven § 9-6 er nærmere omtalt nedenfor i punkt 15.7.

#### *Selskapets ansvar for uriktig skattetrekk*

Som nevnt i punkt 15.3.5.2 er det utbytteutdelende norske selskapet etter gjeldende rett både ansvarlig for manglende forskuddstrekk etter skattebetalingsloven § 16-20 og ansvarlig for skatten som utlignes på aksjonæren etter skatteloven § 10-13. Det foreligger dermed to selvstendige rettslige grunnlag som innebærer at skattemyndighetene kan kreve inn for lite innbetalt skatt hos det utdelende selskapet.

Både skattebetalingsloven § 16-20 og skatteloven § 10-13 pålegger det utdelende selskapet et objektivt ansvar. Kravene kan gjøres gjeldende selv om selskapet ikke kan bebreides for manglende innbetaling. I skattebetalingsloven § 16-20 første ledd fjerde punktum er det slått fast at den generelle regelen i tredje punktum om fritak for ansvar dersom det godtgjøres at manglende trekk ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet, ikke gjelder i kildeskattesaker.

Den nye fastsettingsmodellen innebærer at selskapet skal fastsette skatten ved gjennomføring av skattetrekket. Skattetrekket utgjør den fastsatte skatten. Etter departementets vurdering er det derfor ikke behov for at lovgivningen både pålegger et ansvar ved brudd på trekkplikten og et ansvar for skatten. Departementet går inn for at

selskapet bare skal kunne gjøres ansvarlig for brudd på plikten til foreta riktig skattetrekk (gjennomføre korrekt skattefastsetting), jf. forslag til ny bestemmelse i skattebetalingsloven § 16-21. Første ledd første punktum fastsetter at selskapet kan holdes ansvarlig for skatten dersom skattetrekket ikke blir foretatt i samsvar med reglene i lovens § 5-4a eller trukket beløp ikke blir betalt i samsvar med § 10-13. Det er trekkreglene, herunder reglene om når det er anledning for selskapet til å foreta skattetrekk med lavere sats, som er avgjørende ved vurderingen av om skattetrekket er korrekt gjennomført.

Departementet foreslår at ansvaret i motsetning til i dag, bare skal kunne gjøres gjeldende dersom selskapet er å bebreide for det uriktige trekket. I skattebetalingsloven ny § 16-21 første ledd annet punktum foreslås det derfor at unnlatt trekk ikke medfører ansvar når det godtgjøres at forholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra selskapet eller noen i dets tjeneste. Bestemmelsen er uformet etter mønster fra § 16-20 første ledd tredje punktum om arbeidsgivers ansvar for manglende forskuddstrekk. Selskapet har på samme måte som arbeidsgivere bevisbyrden for at trekket med lavere sats enn 25 prosent ble gjennomført etter en forsvarlig vurdering.

#### *Forvalterens ansvar for skatten ved uriktig skattetrekk*

Forvalteren skal ha en sentral rolle ved fastsettingen av kildeskatt etter de foreslåtte reglene. Forvalteren opptrer på vegne av aksjonæren og kan søke om at det registreres at selskapet trekker lavere skattesats enn det som følger av skattevedtaket. Etter departementets vurdering er det rimelig at forvalteren kan holdes ansvarlig for skatten dersom vedkommende har handlet på en måte som medfører at selskapet har holdt tilbake uriktig beløp ved utdelingen av utbyttet. Det foreslås derfor en bestemmelse om dette i skattebetalingsloven § 16-21 annet ledd. Bestemmelsen kommer blant annet til anvendelse dersom forvalteren ikke kan framlegge dokumentasjon på at den enkelte aksjonær har krav på lav sats eller 0-sats.

#### *Skattemyndighetenes adgang til å endre skattefastsettingen. Klagerett.*

De alminnelige reglene om endring uten klage i skatteforvaltningsloven kapittel 12 skal gjelde dersom skattemyndighetene ved kontroll mv. avdekker at aksjonærenes skattefastsetting er uriktig. Skattemyndighetene kan i medhold av § 12-1 fatte vedtak om endring av fastsettingen innenfor fristene som følger av § 12-6. Vedtaket skal rettes mot den enkelte aksjonær. Aksjonæren kan påklage vedtaket etter lovens kapittel 13.

## **15.4 Fastsetting av andre skatter**

### **15.4.1 Gjeldende rett**

#### *15.4.1.1 Fastsetting ved vedtak*

Regler om fastsetting av skatt ved vedtak finnes i dag i ligningsloven og motorkjøretøyavgiftsregelverket. Fastsetting ved vedtak representerer den vanlige

tilnærmingen i alminnelig norsk forvaltningsrett, hvor forvaltningen fatter vedtak basert på innhentede opplysninger. Forslag til ny fastsettingsmodell for formues- og inntektsskatt mv. er omtalt ovenfor.

#### *Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven*

Motorkjøretøyavgiftene fastsettes ved vedtak. Med motorkjøretøyavgifter menes engangsavgift, omregistreringsavgift, årsavgift og vektårsavgift. Felles for disse avgiftene er at de har sitt lovmessige grunnlag i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, og at avgiftene fastsettes ved at myndighetene utsteder betalingskrav på bakgrunn av registrerte opplysninger om kjøretøyet. En slik utstedelse av krav regnes som enkeltvedtak. Måten motorkjøretøyavgiftene fastsettes på er i liten grad lovregulert.

Fastsettingen av engangsavgift, omregistreringsavgift, årsavgift og vektårsavgift baseres på opplysningene som er gitt til Statens vegvesen i forbindelse med godkjenningsordningen og registreringsplikten for kjøretøy etter vegtrafikkloven §§ 14 og 15.

#### **15.4.1.2** *Fastsetting ved egenfastsetting*

Fastsetting ved egenfastsetting skjer ved innlevering av en egenmelding/oppgave som i likhet med selvangivelsen gir en viss oversikt over de skattemessig relevante forhold. Som ved fastsetting ved vedtak er det ved egenfastsetting nær sammenheng mellom de skattepliktiges opplysningsplikt og reglene om selve fastsettingen, men til forskjell fra vedtakssystemene fatter ikke myndighetene noe vedtak på bakgrunn av opplysningene. Opplysningene brukes av myndighetene til kontrollvirksomhet. Samtidig er oppfyllelsen av opplysningsplikten sammenfallende i tid med skattefastsettingen for de skattepliktige, da de selv foretar fastsetting nettopp ved leveringen av opplysningene til myndighetene. Det er i dag merverdiavgift, særavgifter og arbeidsgiveravgift som fastsettes ved egenfastsetting.

#### *Merverdiavgiftsloven*

Merverdiavgiftsloven § 15-1 oppstiller en plikt for alle avgiftssubjekter til å sende inn omsetningsoppgave, samt setter krav til innholdet i oppgaven. Hovedregelen etter merverdiavgiftsloven § 15-2 er at avgiftssubjektet skal levere omsetningsoppgave seks ganger i året. Næringsdrivende innen primærnæringene skal levere omsetningsoppgave en gang i året, jf. § 15-4. Næringsdrivende med lav omsetning kan etter § 15-3 søke om å levere omsetningsoppgave en gang i året. Tilleggsoppgave skal brukes når avgiftssubjektet ønsker å innberette tillegg eller endringer på tidligere innsendte omsetningsoppgaver. Systemet med tilleggsoppgaver/endringsoppgaver er ikke eksplisitt omtalt i merverdiavgiftsloven, men er forutsatt i blant annet § 18-3 tredje ledd om endringer av merverdiavgiftsoppgjøret etter krav fra avgiftssubjektet selv.

Selve fastsettingen skjer ved avgiftssubjektets levering av omsetningsoppgaven, og avgiftssubjektet skal også foreta selve utregningen. Myndighetene treffer ikke vedtak

om fastsetting med mindre de ved en kontroll finner at avgiftssubjektets egen fastsetting ikke er riktig eller mangler fullstendig. Merverdiavgiftsloven § 18-1 første ledd bokstav b gir myndighetene en skjønnsadgang når innkommet oppgave viser seg å ikke være korrekt –“uriktig eller ufullstendig”.

#### *Særagiftsloven*

Også særavgifter fastsettes etter særavgiftsloven ved egenfastsetting. Særagiftssystemets særegenhet som egenfastsettingsystem er blant annet trukket fram av Høyesterett i Rt. 2012 side 722. I avsnitt 60 i dommen heter det:

*“Det treffes altså ikke noe vedtak av avgiftsmyndigheten for fastsetting av avgiften. Den måten avgiften fastsettes på, benevnes gjerne som selvdeklarerung, eventuelt egendeklarering, i motsetning til de tilfellene der skatt og avgift fastsettes ved vedtak.”*

Egenfastsetting er det bærende prinsipp bak særavgiftssystemet. Prinsippet er ikke kommet klart til uttrykk i lovteksten, men følger forutsetningsvis av blant annet bestemmelser om levering av avgiftsoppgave i særavgiftsforskriften § 6-1 og regelen i forskriften § 6-6 som gir avgiftsmyndighetene adgang til å etterberegne når avgiftssubjektets egen beregning mangler eller er mangelfull.

#### *Folketrygdloven*

Det følger av folketrygdloven § 24-2 at arbeidsgiver av eget tiltak skal beregne arbeidsgiveravgift. Arbeidsgiveravgiften innberettes i terminoppgaver som sendes inn seks ganger årlig. Innføringen av a-ordningen vil medføre endringer i folketrygdloven § 24-2, se nærmere omtale i punkt 14.7 ovenfor. Dersom arbeidsgiveren gir uriktig eller ufullstendig oppgave, følger det av folketrygdloven § 24-4 at skattekontoret kan fastsette eller endre grunnlaget for arbeidsgiveravgiften. Reglene om endring i ligningsloven kapittel 9 gjelder da tilsvarende. Folketrygdloven har ikke regler om arbeidsgivers egen endring av oppgaver.

#### *Merverdiavgiftskompensasjonsloven*

Den som krever å få kompensert merverdiavgift må etter merverdiavgiftskompensasjonsloven § 6 sende oppgave til skattekontoret. Kompensasjonsoppgave innleveres periodevis. Grunnlaget for kompensasjonskravet skal kontrolleres og attesteres av registrert eller statsautorisert revisor eller kommunerevisor, jf. § 8. Selve fastsettingen av grunnlaget skjer ved levering av kompensasjonsoppgaven, og den som krever kompensasjon foretar også beregningen. Myndighetene treffer ikke vedtak om fastsetting med mindre de ved kontroll finner at den ordinære fastsettingen ikke er riktig.

#### **15.4.1.3 Fastsetting ved trekk**

Den tredje fastsettingsmodellen i norsk skatterett, fastsetting ved trekk, omfatter relativt få skattepliktige. Ordningen er i dag bare innført på områder hvor det av hensyn

til de skattepliktige og myndighetenes ressursbruk foreligger et særlig behov for en enkel fastsettings- og oppgjørsmåte. Fastsetting ved trekk går i korthet ut på at skatten anses endelig fastsatt ved den trekkpliktiges trekk i utbetalingen til den skattepliktige. I motsetning til hva som er tilfelle ved vanlig forskuddstrekk, skjer det i utgangspunktet ikke noen etterfølgende ligning ved skattekontoret.

#### *Artistskatteloven*

Artistskatten fastsettes som hovedregel ved at arrangøren mv. foretar et trekk i utbetalingen av honoraret til artisten. Den som engasjerer en utenlandsk artist skal melde fra om arrangementet til skattekontoret (Sentralskattekontoret for utenlandssaker), jf. artistskatteloven § 6. På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i meldingen, vil skattekontoret utstede en oppgjørsblankett til den som er pliktig til å trekke og innbetale skatt etter artistskatteloven.

Den som utbetaler honoraret, er ansvarlig for å trekke og innbetale skatt. Dersom det ikke er noen norsk arrangør som står for arrangementet, er den som stiller plass til rådighet for utenlandsk artist eller arrangør ansvarlig for at skatt blir trukket og innbetalt, forutsatt at plassutleier har hatt tilgang til inntektene fra forestillingen ved billettsalg etc. Dersom det ikke er noen norsk arrangør eller plassutleier som kan holdes ansvarlig, er artisten selv ansvarlig for å trekke og innbetale skatten.

Det er den som etter disse reglene er trekkpliktig, som skal fylle ut oppgjørsblanketten, beregne skatten, foreta trekk i forbindelse med utbetalingen av honoraret og innbetale skatten. Skatten skal trekkes av honoraret før utbetalingen finner sted til artisten. Det foretas ingen utligning av artistskatten ved skattekontoret, men etterberegninger kan finne sted etter at det er foretatt kontroll. Videre påligger det skattekontoret å beregne eventuell pensjonsgivende inntekt, jf. artistskatteloven § 8 første ledd.

#### *Svalbardskatteloven mv.*

Skatt etter svalbardskatteloven kan fastsettes på to ulike måter, enten ved trekk eller ved ordinær ligning. Skatt av lønn, pensjoner og annen ytelse som nevnt i skatteloven § 12-2 bokstav a, b, og c fastsettes ved en lønnstrekking, jf. svalbardskatteloven § 3-2. Skatten fastsettes da ved at arbeidsgiver trekker 8 prosent (lav sats) av lønn, pensjon mv. inntil lønnen når et beløp tilsvarende 12 ganger folketrygdens grunnbeløp (G). Når arbeidsgiver har gitt lønnsutbetalinger i løpet av et år som overstiger 12 G skal arbeidsgiver trekke 22 prosent skatt (høy sats) på overskytende beløp. Dersom en arbeidstakers samlede årsinntekt fra flere ulike arbeidsgivere overstiger 12 G, vil ansvaret for at det foretas trekk med høy sats ligge på den enkelte arbeidstaker selv, og ikke arbeidsgiver. Det gis ikke noen fradrag i lønn, pensjon mv. som skattlegges etter lønnstrekkingen. Skatt som trekkes fra lønnen fastsettes ved selve trekket. Det er arbeidsgiveren som har plikt til å foreta skattetrekk og som står for beregningen. Inntektene som skattlegges etter lønnstrekkingen innberettes til myndighetene på det ordinære lønns- og trekkoppgaveskjemaet.



I tillegg til den fastsettingen som skjer gjennom lønnstrekkordning skjer fastsetting av øvrig svalbardskatt ved ordinær ligning hos skattekontoret, jf. svalbardskatteloven § 3-1. Dette vil gjelde øvrig formue og inntekt som det skal svares svalbardskatt av.

Lønn eller annen godtgjørelse for arbeid på Jan Mayen og i de norske bilandene i Antarktis skattlegges etter reglene i svalbardskatteloven dersom det enkelte opphold i forbindelse med arbeidet overstiger 30 døgn, jf. lov om skattlegging av personer på Jan Mayen og i Antarktis § 1.

#### **15.4.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en felles bestemmelse om fastsetting av skattegrunnlaget i skatteforvaltningsloven § 9-1. Forslaget innebærer en samling og harmonisering av fastsettingsreglene som i dag er regulert på ulike steder og i ulik grad i lovverket. Etter forslaget skal skatt fremdeles fastsettes enten ved de skattepliktiges levering av skattemelding, ved at myndighetene fatter vedtak, eller ved at trekkpliktige foretar trekk i utbetalinger til den skattepliktige. Forslaget innebærer at fastsettingsreglene samles på et sted, og for enkelte skattearter, slik som særavgiftene, innebærer forslaget noe nytt ved at fastsettingen blir eksplisitt regulert i loven.

Hovedregelen om at skattegrunnlag skal fastsettes ved levering av skattemelding foreslås nedfelt i § 9-1 første ledd, som skal gjelde for formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, særavgifter, svalbardskatt etter svalbardskatteloven § 3-1 og merverdiavgiftskompensasjon. Etter denne bestemmelsen skal skattegrunnlaget fastsettes ved levering av skattemelding som nevnt i lovens kapittel 8. Dette vil si at fastsettingen av skattegrunnlaget vil sammenfalle med oppfyllelsen av opplysningsplikten som regulert i kapittel 8.

For merverdiavgift, særavgifter, arbeidsgiveravgift og merverdiavgiftskompensasjon vil overgangen til den nye bestemmelsen ikke innebære noen realitetsendringer. Disse skatteartene fastsettes ved egenfastsetting allerede i dag. Lovteknisk er det likevel nytt at fastsettingsbestemmelsene blir fordelt mellom to ulike paragrafer. I merverdiavgiftssystemet vil ikke lenger fastsettingsbestemmelsen ha ordlyden "beregne og betale". Lovutkastet § 9-1 regulerer fastsettingen av grunnlaget for merverdiavgiften, mens hvem som skal beregne vil framgå av § 9-2. Betalingsregler framgår av skattebetalingsloven.

Motorkjøretøyavgiftene skrives i dag ut av avgiftsmyndighetene på bakgrunn av kjøretøytekniske opplysninger, og andre opplysninger registrert av vegmyndighetene. Departementet ser det ikke som hensiktsmessig å endre på denne praksisen, eller å pålegge kjøretøyenes eiere en bredere opplysningsplikt direkte til avgiftsmyndighetene når opplysningene allerede er registrert hos vegmyndighetene, se nærmere omtale av dette i punkt 14.6 ovenfor. Etter forslaget til § 9-1 annet ledd vil motorkjøretøyavgiftene derfor fremdeles bli fastsatt av myndighetene ved vedtak. Et krav på motorkjøretøyavgift må anses fastsatt ved avgiftsmyndighetenes utsending av kravet

slik praksis er i dag. Forslaget til § 9-1 annet ledd innebærer en lovfesting av en fast og langvarig fastsettingsordning.

Departementet ser det heller ikke som hensiktsmessig å endre fastsettingsmåten ved trekk for artistskatt og svalbardskatt. Fastsetting ved trekk er en fastsettingsmetode som er godt egnet for enkle skatteforhold hvor det kan være behov for et mer umiddelbart skatteoppgjør, blant annet der den skattepliktige oppholder seg kort tid i landet slik tilfellet er for utenlandske artister. I tillegg ser departementet det som hensiktsmessig at kildeskatt på aksjeutbytte som nevnt i skatteloven § 10-13 fastsettes ved trekk, se nærmere omtale i punkt 15.3.5 ovenfor.

Reglene om fastsetting ved trekk foreslås samlet i § 9-1 tredje ledd. Skatt som trekkes etter denne bestemmelsen blir endelig fastsatt ved trekket. Departementet foreslår også at bestemmelser om skattebetaling i svalbardskatteloven og artistskatteloven flyttes til skattebetalingsloven.

Departementet viser til forslag til § 9-1.

## **15.5 Beregning av annen skatt enn formues- og inntektsskatt mv.**

### **15.5.1 Gjeldende rett**

Reglene om fastsetting er i dag ulikt regulert i de forskjellige skattelovene. Felles i alle fastsettingssystemene er likevel at selve skatteberegningen er en integrert del av fastsettingen av skattekravet. Dette er særlig tydelig for merverdiavgift, særavgifter og arbeidsgiveravgift. Det er den skattepliktige selv som foretar skatteberegningen for disse skatteartene, og beløpet betales mer eller mindre umiddelbart etter at fastsettingen har funnet sted. I merverdiavgiftsloven heter det i § 11-1 at avgiftssubjektet skal "beregne og betale merverdiavgift av merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak". For arbeidsgiveravgift og særavgiftene er ikke regelen om at det er den skattepliktige selv som skal beregne like klart uttalt i lovteksten. Når trekkpliktige foretar trekk etter trekkordningene må de også foreta en enkel beregning for å kunne foreta riktig trekk.

### **15.5.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en egen bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 9-2 om hvem som skal foreta skatteberegningen når skattekrav fastsettes. Etter gjeldende rett er skatteberegningen og fastsettingen av skattegrunnlaget to integrerte deler av fastsettingen av skattekravet, som foretas av samme subjekt. For å få et lett tilgjengelig regelverk som bedre reflekterer fastsettingsprosessen slik de utføres i praksis, foreslår departementet at regler om fastsetting av grunnlaget for skatt og reglene om ansvar for skatteberegningen fordeles over to bestemmelser i skatteforvaltningsloven.

For systemene som i dag fastsettes ved egenfastsetting innebærer forslaget kun en lovteknisk endring. På samme måte som i dag skal de skattepliktige selv fastsette både skattegrunnlag, foreta beregning og av eget initiativ betale merverdiavgift, særavgifter og arbeidsgiveravgift. Det er den kompensasjonsberettigede som fastsetter grunnlaget for og beregner kravet på merverdiavgiftskompensasjon.

Skatt som fastsettes ved trekk skal etter forslaget beregnes av den trekkpliktige. Heller ikke dette innebærer noen realitetsendring fra hvordan trekkordningene fungerer i dag.

For motorkjøretøyavgifter foreslår departementet at skatteberegningene skal utføres av myndighetene. For nærmere omtale av beregning av formues- og inntektsskatt mv., se punkt 15.3.3.3 ovenfor.

Departementet viser til forslag til § 9-2.

## **15.6 Skattepliktiges endring av egen fastsetting av annen skatt enn formues- og inntektsskatt**

### **15.6.1 Gjeldende rett**

Fra tid til annen oppdager skattepliktige feil ved skattefastsettingen. For skatteartene som fastsettes ved vedtak, rettes slike feil ved at den skattepliktige sender inn en klage innen klagefristen. Dersom klagefristen har løpt ut, vil den skattepliktige måtte henvende seg til myndighetene og anmode om at myndighetene tar fastsettingen opp av eget tiltak som endringssak og retter feilen. I ligningsloven følger dette av reglene i ligningsloven §§ 9-2 og 9-5. For motorkjøretøyavgiftene er det de alminnelige klagereglene i forvaltningsloven kapittel VI som gjelder. Reglene er nærmere omtalt nedenfor i kapittel 18 og 19.

I merverdiavgiftsloven § 18-3 er det gitt en egen bestemmelse om den skattepliktiges adgang til selv å rette slike feil. Bestemmelsen går ut på at avgiftspliktige kan kreve å få et avgiftsoppgjør for en tidligere termin endret. Endringskravet legges fram ved at avgiftssubjektet sender inn en endringsoppgave. Fristen for å fremme krav om egenendring er tre år fra utløpet av henholdsvis terminen for anskaffelsen for inngående avgift og terminen for omsetning for utgående avgift.

Særavgiftspliktige har også adgang til å endre egenfastsetting etter lignende regler som gjelder for merverdiavgift.

Kompensasjonsberettigede etter merverdiavgiftskompensasjonsloven har i dag adgang til å endre opplysninger i tidligere innsendte oppgaver ved å sende inn en endringsoppgave innen nærmere bestemte frister. For kommuner og fylkeskommuner som nevnt i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav a er fristen sammenfallende med fristen for å sende inn oppgave for neste periode, jf. lovens § 10 annet ledd. Hver periode er på to måneder, og oppgavefristen er som hovedregel en

måned og ti dager etter utløpet av perioden, jf. §§ 6 og 7. For øvrige virksomheter som nevnt i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 er fristen for å sende inn endringsoppgave sammenfallende med fristen for å sende inn oppgave for sjette periode påfølgende år, jf. § 10 første ledd.

### **15.6.2 Departementets vurderinger og forslag**

Hensynet til at skattefastsettinger skal være korrekte og hensynet til de skattepliktiges rettssikkerhet tilsier at de skattepliktige bør ha mulighet til å korrigere feil de oppdager i fastsettinger. For skattearter som fastsettes av myndighetene er den skattepliktige gitt en slik rett ved den alminnelige klageadgangen foreslått i lovutkastet § 13-1. For skattearter som fastsettes ved levering av skattemelding er det derimot ikke naturlig å åpne for en ordinær klagebehandling for skattepliktige som oppdager feil i egen utfylling av skattemelding.

Av praktiske hensyn, og fordi det ikke bør brukes for mye ressurser på små feil som enkelt lar seg rette opp, foreslår departementet at de skattepliktige gis adgang til å endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger og dermed endre fastsettingen ved levering av såkalt endringsmelding, jf. lovutkastet § 9-4. Endringsadgangen skal gjelde for formues- og inntektsskatt, merverdiavgift, særavgifter og merverdiavgiftskompensasjon. Endringsmelding for formues- og inntektsskatt, merverdiavgift og særavgifter må være kommet fram til skattemyndighetene innen to år etter leveringsfristen for den opprinnelige skattemeldingen.

Bakgrunnen for de korte fristene for endring av merverdiavgiftskompensasjon er myndighetenes behov for forutberegnelighet med hensyn til de kompensasjonskrav som framsettes. Siden kompensasjonsordningen er en utbetalingsordning, er det grunn for strengere frister enn for innbetaling av skatter og avgifter. På denne bakgrunn foreslår departementet en videreføring av fristene for kompensasjonsberettigedes endring av egne skattemeldinger i skatteforvaltningsloven.

Den skattepliktiges adgang til å endre skattefastsettingen etter § 9-4 løper i utgangspunktet parallelt med den tidsperioden hvor skattemyndighetene kan ta en sak opp til endring etter kapittel 12. Dersom skattemyndighetene fatter et vedtak etter kapittel 12, har den skattepliktige imidlertid ikke lenger anledning til å endre den delen av fastsettingen som omfattes av vedtaket. Det er da klagefristen i § 13-4 som regulerer hvor lenge den skattepliktige kan kreve overprøving av vedtaket.

Etter perioden hvor det er åpnet for egenendring vil de skattepliktige fremdeles kunne få korrigert eventuelle feil, men endring må da skje ved at den skattepliktige gjør skattemyndighetene oppmerksom på feilen slik at myndighetene kan gjennomføre eventuell endringssak. For merverdiavgift innebærer forslaget i liten grad endring av det endringsinstituttet som i dag er regulert i merverdiavgiftsloven § 18-3. Endringsfristen blir likevel kortere enn treårsfristen som gjelder i dag. I punkt 15.3.3.5 ovenfor er det en nærmere omtale av forslaget for formues- og inntektsskatt.

Departementet viser til forslag til § 9-4.

## **15.7 Søknad om refusjon av skatt fastsatt ved trekk**

### **15.7.1 Gjeldende rett**

Skattepliktige kan i dag klage over fastsettingen av skatt etter reglene i ligningsloven § 9-2. Klageretten er generell og gjelder dermed også for skattepliktige som får skatten fastsatt ved trekk.

### **15.7.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår i skatteforvaltningsloven §§ 9-1 og 9-2 at skatten for enkelte grupper skattepliktige skal fastsettes ved trekk. Skattefastsettingen er i slike tilfeller ikke et enkeltvedtak som kan påklages etter reglene i lovens kapittel 13, ettersom den ikke er foretatt av skattemyndighetene. De skattepliktige bør likevel ha anledning til å kreve refusjon dersom de mener at den trekkpliktige har fastsatt for mye skatt. Departementet foreslår regler om dette i § 9-6.

Krav om refusjon kan fremmes overfor skattemyndighetene innen seks måneder. Fristen skal regnes fra utløpet av de trekkpliktiges frist for å fastsette skatten etter §§ 9-1 og 9-2. Ved refusjon av skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer skal fristen likevel være fem år etter at fristen for å fastsette skatten løp ut. Den lange fristen i slike saker er begrunnet med at de utenlandske aksjonærene ikke mottar noe individuelt varsel fra skattemyndighetene om hvor mye skatt som er fastsatt, og at det kan ta lang tid å innhente dokumentasjon som viser at det er fastsatt for mye skatt, jf. punkt 15.3.5.3 ovenfor. Krav om refusjon av skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer skal ikke kunne fremmes før etter utløpet av den perioden det trekkpliktige selskapet har anledning til å endre skattefastsettingen etter § 9-5.

Departementet viser til forslag til § 9-6.

## **15.8 Skatteliste**

### **15.8.1 Gjeldende rett**

Ligningsloven § 8-8 har regler om utarbeidelse og offentliggjøring av skattelister. Hvert år når den ordinære ligningsperioden avsluttes skal det utarbeides lister over alle skattytere det er foretatt ligningsfastsettelser for. Skattelisten inneholder den enkelte skattyters navn, postnummer, poststed, kommune, fødselsår for personlig skattyter og organisasjonsnummer for upersonlig skattyter, den fastsatte nettoformue og nettoinntekt, skatter og avgifter, jf. ligningsloven § 8-8 nr. 2. Skattelisten inneholder ikke opplysninger om avdøde personer, opplysninger om personer som er 17 år eller yngre ved inntektsårets utgang, opplysninger om personer med adresse som er sperret

i henhold til bestemmelse gitt i eller i medhold av folkeregisterloven, opplysninger om personer uten fast bopel eller opplysninger om personer der opplysningene som inngår i skattelisten kan røpe et klientforhold.

Skattedirektoratet gjør listen tilgjengelig på [www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no) til alminnelig ettersyn, jf. ligningsloven § 8-8 nr. 3. Søk i skattelisten forutsetter at man logger seg inn med personlig ID. Den enkelte skattyter skal ha tilgang til opplysninger om søk foretatt på egen person. Opplysninger fra skattelisten om den enkelte skattyter skal på anmodning gis skriftlig til skattyteren selv, ektefelle, dødsbo, konkursbo eller domstol. Opplysninger kan også i rimelig utstrekning gis skriftlig til andre, men den enkelte skattyter skal da som hovedregel ha tilgang til informasjon om hvem som har fått opplysningene utlevert.

Etter ligningsloven § 8-8 nr. 4 kan fullstendige skattelister utleveres i elektronisk form til pressen. Med "presse" menes media som omfattes av lov 13. juni 2008 nr. 41 om redaksjonell fridom i media (mediefridomslova), det vil si dagsaviser og andre periodiske publikasjoner som driver med produksjon og formidling av nyheter med videre. Det samme gjelder for elektroniske massemedia. Listen over personlige skattytere utleveres bare dersom det inngås avtale mellom den enkelte redaksjon og Skattedirektoratet om at hele eller deler av den mottatte skattelisten ikke kan legges ut på Internett eller gis videre til andre.

## **15.8.2 Departementets vurderinger og forslag**

Innføring av en ny skatteforvaltningslov gir ikke behov for endringer i skatteliteordningen utover visse lovtekniske tilpasninger. Departementet foreslår på denne bakgrunn at det gis en bestemmelse om utarbeidelse og offentliggjøring av skattelister i skatteforvaltningsloven § 9-7. Departementets forslag til § 9-7 om skattelister svarer i all hovedsak til bestemmelsen i ligningsloven § 8-8, men bestemmelsen er gitt en ordlyd som er bedre tilpasset begrepsbruken i skatteforvaltningsloven forøvrig. Bestemmelsen vil gjelde for formues- og inntektsskatt, svalbardskatt og petroleums-skatt. For å tilpasse bestemmelsen til forslaget om ny ordning for fastsetting av disse skatteartene foreslås utleggstidspunktet for listene flyttet til 1. desember året etter inntektsåret. Bakgrunnen for dette er at 1. desember etter departementets forslag vil være siste frist for skattemyndighetene til å sende ut skatteoppgjør.

Departementet viser til forslag til § 9-7.

## **15.9 Takseringsregler mv.**

### **15.9.1 Gjeldende rett**

Ligningsloven kapittel 7 har regler om verdsetting og registrering. Bestemmelsene gjelder standardisering av skjønsmessige vurderinger ved ligningen, og gir

kompetanse til å gi nærmere regler og å opprette særskilte ordninger og utvalg for taksering.

Etter ligningsloven § 7-1 nr. 1 kan departementet fastsette takseringsregler for formues-, inntekts- og fradragsposter som må fastsettes ved skjønn. Reglene skal legges til grunn ved ligningen med mindre forholdene i den enkelte sak tilsier et ikke ubetydelig avvik fra takseringsregelen. Departementets myndighet etter § 7-1 nr. 1 er delegert til Skattedirektoratet. Når lokale forhold tilsier at en takseringsregel fravikes for en gruppe skattytere, eller når takseringsregel for hele landet ikke er fastsatt, kan skattekontoret etter § 7-1 nr. 2 fastsette en lokal takseringsregel. Ligningsloven § 7-1 nr. 3 bestemmer at departementet kan gi forskrifter om verdsetting av skogeiendom. Myndigheten er delegert til Skattedirektoratet.

Det følger av ligningsloven § 7-2 at Kongen kan gi forskrifter om særskilte ordninger for registrering og veiledende eller bindende verdsetting av nærmere angitte arter av formuesobjekter. Ligningsloven § 7-3 bestemmer at Skattedirektoratet kan oppnevne særskilte takstutvalg for å gi forslag til verdsetting av bestemte formuesobjekter eller arter av formuesobjekter.

### **15.9.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår å videreføre bestemmelsene i ligningsloven §§ 7-1 og 7-3 om takseringsregler og takstutvalg i skatteforvaltningsloven § 9-8. Myndigheten til å oppnevne særskilte takstutvalg etter gjeldende § 7-3 i ligningsloven foreslås lagt direkte til Skattedirektoratet i skatteforvaltningsloven.

Ligningsloven § 7-2 anses ikke lenger for å være aktuell, og foreslås derfor ikke videreført.

## **15.10 Betalingsnedsettelse og betalingsutsettelse mv. – lempning**

### **15.10.1 Gjeldende rett**

I skatteforvaltningsregelverket finnes det i dag enkelte regler om nedsettelse og ettergivelse (lempning) av skattekrav som følge av spesielle forhold ved fastsettingen.

Det følger av ligningsloven § 9-12 at departementet kan sette ned eller ettergi fastsatt skatt dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet. Svalbardskatteloven § 5-3 første ledd og artistskatteloven § 12 annet ledd første punktum gir bestemmelsen tilsvarende anvendelse i saker om svalbardskatt og artistskatt. Merverdiavgiftsloven § 19-3 annet ledd, særavgiftsloven § 4 tredje punktum og folketrygdloven 24-3 sjette ledd har regler om lempning av henholdsvis merverdiavgift, særavgifter og arbeidsgiveravgift etter de samme vilkårene som følger av ligningslovens bestemmelse.

I ligningsloven § 9-12 nr. 2 er det gitt særlige regler om midlertidig betalingsutsettelse mv. før ligningen for skatteartene som reguleres av denne loven. Det følger av disse reglene at det kan gis utsettelse med innbetaling av utskrevet forskuddsskatt og at det kan samtykkes til fritak for forskuddstrekk eller tilbakebetaling av trekk før skatten er endelig fastsatt ved ligningen. En eventuell endelig avgjørelse om skattelempling skal fattes etter at ligningen er foretatt.

### **15.10.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår at det i skatteforvaltningsloven gis en felles bestemmelse om nedsettelse eller ettergivelse av skatt som følge av spesielle forhold ved fastsettingen, jf. § 9-9. Bestemmelsen er utformet etter mønster fra lempningsreglene i gjeldende rett. Det følger av første ledd at skattemyndighetene kan sette ned eller ettergi fastsatt skatt dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet. Bestemmelsen skal gjelde for alle skattearter som omfattes av loven. I annet ledd foreslås det særregler om at det i inntektsåret kan gis midlertidig samtykke til utsettelse med betaling av forskuddstrekk, skattetrekk, samtykke til fritak fra forskuddstrekk og tilbakebetaling av trekk. Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 9-12 nr. 2.

Departementet viser til forslag til § 9-9.

## **16 LOVENS KAPITTEL 10: KONTROLL**

### **16.1 Innledning**

Departementet foreslår et felles kapittel om kontroll i skatteforvaltningsloven. Med kontroll menes at skattemyndighetene innhenter opplysninger fra de skattepliktige selv eller fra tredjeparter, enten ved skriftlig henvendelse eller ved stedlig kontroll. Det skilles mellom kontroll av skattepliktige selv og kontroll av tredjeparter. Skattepliktige skal gi opplysninger om egne forhold, mens tredjeparter skal gi opplysninger om andres forhold. Kontroll innebærer at skattepliktige og tredjeparter skal gi opplysninger eller medvirke til kontroll på annen måte etter en anmodning fra skattemyndighetene, i motsetning til plikt til å gi opplysninger automatisk (ukrevd) etter lovens kapittel 7 og 8 om opplysningsplikt om egne og andres forhold.

Ligningsloven kapittel 6 og merverdiavgiftsloven kapittel 16 ble endret ved lov 26. april 2013 nr. 16, og har nå tilnærmet likelydende bestemmelser om kontroll av skattepliktige og tredjeparter. Endringene innebar at reglene i de to lovene ble samordnet og gjort mer generelle. De nye reglene trådte i kraft 1. juli 2013. Reglene i ligningsloven gjelder også for petroleumsskatt. Ligningsloven kapittel 6 og merverdiavgiftsloven kapittel 16 har blant annet bestemmelser om kontrollopplysninger fra skattepliktige selv, tredjeparter, offentlige myndigheter og tilbydere av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste, og om kontroll hos opplysningspliktige.



Etter departementets syn er de hensyn som gjør seg gjeldende på kontrollområdet i stor grad like for de områdene som foreslås omfattet av skatteforvaltningsloven. Reglene for myndighetenes adgang til kontroll av fastsetting bør slik departementet ser det derfor være like for de skatteartene som loven omfatter, med mindre det foreligger særlige grunner til å ha forskjellige regler. Forslaget til regler om kontroll i skatteforvaltningsloven kapittel 10 bygger derfor på reglene i ligningsloven kapittel 6 og merverdiavgiftsloven kapittel 16. I tillegg foreslås det enkelte særregler for kontroll av motorkjøretøyavgifter og særavgifter. Etter departementets syn vil det nye systemet være mer oversiktlig og tilgjengelig, og innebære at ubegrunnede forskjeller i regelverket fjernes.

## **16.2 Kontrollopplysninger fra skattepliktige mv.**

### **16.2.1 Gjeldende rett**

#### **16.2.1.1 *Ligningsloven og merverdiavgiftsloven***

Ligningsloven § 6-1 og merverdiavgiftsloven § 16-1 har regler om skattemyndighetenes adgang til å kreve kontrollopplysninger fra skattytere og avgiftspliktige om deres egne forhold. Skattytere og merverdiavgiftspliktige skal etter disse bestemmelsene etter krav fra myndighetene gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes ligning eller avgiftsfastsettelse. Bokføringspliktige skal også gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring, slik at myndighetene kan foreta kontroller av bokføringen før utløpet av oppgavefrister og sikre at grunnlaget for senere rapportering fra skattyter eller avgiftspliktig er korrekt.

Ved endringslov 26. april 2013 nr. 16 ble plikten til å gi kontrollopplysninger endret fra å være knyttet til bestemte dokumenter til i stedet å knyttes til opplysningenes innhold. Myndighetene kan kreve at skattyter eller den merverdiavgiftspliktige dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer. Plikten til å gi kontrollopplysninger om egne forhold går som hovedregel foran eventuell taushetsplikt.

For en nærmere gjennomgang av gjeldende rett etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven vises det til Prop. 141 L (2011-2012) punkt 2.4.

#### **16.2.1.2 *Artistskatteloven***

Etter artistskatteloven § 8 første og annet ledd skal skattemyndighetene foreta kontroll av fastsatt skattetrekk. Artisten og den som foretar trekket er pliktig til å gi de opplysninger som er nødvendige for at skattemyndighetene skal kunne kontrollere at skatten er riktig beregnet og innbetalt.

### **16.2.1.3 Svalbardskatteloven**

Svalbardskatteloven § 4-6 første ledd bestemmer at skattekontoret kan foreta kontroll av fastsatt lønnstrekk etter loven. Etter svalbardskatteloven § 4-8 kan skattemyndighetene foreta en nærmere granskning av en skattyters regnskaper.

### **16.2.1.4 Folkestrygdloven**

Kontroll av arbeidsgiveravgift er regulert i folkestrygdloven § 24-4, og kan gjennomføres av skattekontoret, skatteoppkreveren og Riksrevisjonen. Myndighetene kan føre kontroll med at arbeidsgivere og andre sender meldinger og beregner arbeidsgiveravgift i samsvar med gjeldende bestemmelser. Arbeidsgiveren plikter på anmodning å gi fullstendige opplysninger om forhold som kontrollmyndighetene finner er av betydning for fastsettingen av arbeidsgiveravgiften og avgiftsgrunnlaget etter folkestrygdloven § 24-3 annet og tredje ledd. Etter § 24-4 annet ledd kan det kreves framlagt regnskaper med bilag, kontrakter, korrespondanse og andre dokumenter av betydning for kontrollen. Det er presisert at med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter, og at pliktene også omfatter elektroniske programmer og programsystemer.

### **16.2.1.5 Særavgiftsloven**

Etter særavgiftsloven § 1 kan departementet fastsette nærmere bestemmelser om beregning og kontroll av særavgifter. Særavgiftsforskriften § 5-9 gir generelle regler om kontroll av særavgifter. Kontroller etter bestemmelsen kan foretas hos produsent, importør, eksportør, forhandler, formidler, lagerholder og transportør av avgiftspliktige varer, bruker som påberoper seg avgiftslettelse eller avgiftsfritak, samt hos produsent og forhandler av varer som kan brukes i eller til produksjon av en avgiftspliktig vare, jf. § 5-9 tredje ledd. Bestemmelsen hjemler dermed kontroller av flere grupper enn den avgiftspliktige selv, og skiller ikke mellom kontroll av den avgiftspliktige og tredjeparter.

Avgiftsmyndighetene kan etter særavgiftsforskriften § 5-9 kontrollere om korrekt avgift er beregnet og betalt og om særskilte vilkår for registrering i § 5-3 er oppfylt. Det kan foretas kontroll av lokaler hvor avgiftspliktige varer produseres eller lagres, tilstøtende rom og transportmidler som frakter avgiftspliktige varer. Avgiftsmyndighetene kan kontrollere hele regnskapet med dokumentasjon, herunder elektroniske dokumenter og programvare. Med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter, og pliktene omfatter også elektroniske programmer og programsystemer.

Ved kontroller plikter virksomhetens eier, styre, daglige leder og øvrige ansatte å yte nødvendig bistand og veiledning. Regnskapsmateriale og andre dokumenter som skal kontrolleres, skal uten opphold framlegges, utleveres eller sendes myndighetene, jf. § 5-9 fjerde ledd.

#### **16.2.1.6 *Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven***

Etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 1 første ledd kan Kongen i forskrift gi nærmere regler om beregning og kontroll. Denne myndigheten er delegert til Finansdepartementet, og kontroll av motorkjøretøyavgifter er regulert i forskrifter gitt av departementet.

Etter forskrift om omregistreringsavgift § 7 kan avgiftsmyndighetene foreta kontroll av omregistreringsavgift ved regnskapsmessig ettersyn hos avgiftspliktige og hos firmaer som driver omsetning av avgiftspliktige varer. Avgiftsmyndighetene kan kreve at regnskaper med bilag, noteringer og korrespondanse framlegges eller sendes inn. Pliktene gjelder også elektronisk lagrede dokumenter, elektroniske programmer og programsystemer.

Etter forskrift om vektårsavgift § 15 annet til femte ledd og forskrift om engangsavgift på motorvogner § 8-2 har avgiftsmyndighetene videre adgang til å foreta kontroll av forretningslokaler, verksted og lignende hos den avgiftspliktige og hos enhver som importerer, forhandler, produserer eller foretar statusendring eller oppbygging av kjøretøy. Forskriften om vektårsavgift hjemler også kontroll av den som importerer eller forhandler deler til kjøretøy. Ved slike kontroller kan myndighetene kreve regnskaper med bilag, noteringer, kontrakter og korrespondanse framlagt eller sendt inn. Pliktene gjelder også elektronisk lagrede dokumenter, elektroniske programmer og programsystemer. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan myndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller myndighetene. Den avgiftspliktige, firmaets eier og ansatte plikter å yte nødvendig hjelp og veiledning under kontrollen. Ved omregistrering og påskilting av kjøretøy kan det kreves forevist kvittering for at forfalte avgifter er betalt.

#### **16.2.1.7 *Merverdiavgiftskompensasjonsloven***

Merverdiavgiftskompensasjonsloven § 12 har regler om avgiftsmyndighetenes adgang til å kreve kontrollopplysninger fra den som framsetter krav om eller mottar merverdiavgiftskompensasjon. Etter bestemmelsens annet ledd skal registrerte og dokumenterte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale og andre dokumenter av betydning for kontrollen legges fram, utleveres eller sendes inn dersom avgiftsmyndighetene ber om det. Det skal også gis fullstendige opplysninger om forhold som avgiftsmyndighetene finner kan ha betydning for kontrollen.

### **16.2.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en generell bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 10-1 om kontrollopplysninger fra skattepliktige mv. Bestemmelsen bygger på ligningsloven § 6-1 og merverdiavgiftsloven § 16-1, og de som omfattes av lovutkastet § 10-1 skal gi opplysninger om egne forhold. For en nærmere omtale av hvem som omfattes av begrepet «skattepliktig» i skatteforvaltningsloven, se punkt 7.3.2 ovenfor.

For de skattepliktige vil det være en fordel at det er ett felles regelsett som de kan forholde seg til uansett hvilken skatteart som kontrolleres. Dette vil også være en klar fordel for kontrollmyndighetene.

Departementet ser det som hensiktsmessig med en lovfesting av sentrale kontrollbestemmelser for særavgifter og motorkjøretøyavgifter. Kontrollreglene på særavgiftsområdet og motorkjøretøyavgiftsområdet skiller som nevnt ikke mellom kontroll av den avgiftspliktige og kontroll av andre aktører. Etter departementets syn bør det skilles mellom disse, da det er relevante forskjeller mellom den skattepliktige og tredjeparter også når det gjelder kontroll. Etter departementets syn er det hensiktsmessig å gjøre kontrollreglene fra ligningsloven og merverdiavgiftsloven gjeldende for alle skattearter som foreslås omfattet av skatteforvaltningsloven. Reglene om kontroll gitt i medhold av særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven favner vidt i dag, og departementet legger til grunn at en overgang til tilsvarende kontrollregler som gjelder i ligningsloven og merverdiavgiftsloven i dag ikke vil innebære store endringer på disse områdene. Departementet legger til grunn at de ulike gruppene som er oppregnet i særavgiftsforskriften § 5-9 og kontrollbestemmelsene i forskriftene om motorkjøretøyavgifter vil falle inn under enten begrepet skattepliktig eller begrepet tredjepart i skatteforvaltningsloven. Adgangen til å kreve kontrollopplysninger fra tredjeparter er omtalt nedenfor.

Trekkpliktige som nevnt i lovutkastet § 8-8 har en viktig rolle i skattefastsettingen. Dette gjelder arbeidsgivere på Svalbard, selskaper som utbetaler utbytte til utenlandsk aksjonær og arrangør mv. av utenlandsk artist. Det er viktig at skattemyndighetene har adgang til å innhente opplysninger for å kontrollere at fastsettingen blir riktig. Disse trekkpliktige bør etter departementets syn derfor likestilles med den skattepliktige i kontrollsammenheng, og departementet foreslår at disse omfattes av § 10-1.

Etter § 10-1 skal skattepliktige etter krav fra myndighetene gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller skatteplikt og kontrollen av denne. Skattemyndighetene kan kreve at den skattepliktige dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer.

Skattepliktige skal etter § 10-1 annet ledd gi opplysninger om egne forhold uten hensyn til taushetsplikt vedkommende kan være pålagt ved lov eller på annen måte. Unntak gjelder for opplysninger som angår rikets sikkerhet, som bare kan kreves framlagt etter samtykke fra Kongen.

Departementet viser til forslag til § 10-1.

## 16.3 Kontrollopplysninger fra tredjeparter

### 16.3.1 Gjeldende rett

#### 16.3.1.1 *Ligningsloven og merverdiavgiftsloven*

Ligningsloven § 6-2 og merverdiavgiftsloven § 16-2 har regler om skattemyndighetenes adgang til å kreve kontrollopplysninger fra tredjeparter. Før endringene ved lov 26. april 2013 nr. 16 var adgangen til å be om kontrollopplysninger fra tredjeparter begrenset til å gjelde nærmere bestemte tredjeparter og opplysninger. Regelverket var utformet med utgangspunkt i konkrete behov som var avdekket løpende. Bakgrunnen for at reglene ble gjort mer generelle er at samfunnsutviklingen har medført økt kompleksitet i de sakene skattemyndighetene arbeider med, og at det er vanskelig på forhånd å se for seg hvilke opplysninger myndighetene har bruk for i sitt kontrollarbeid. Plikten til å gi kontrollopplysninger er derfor nå knyttet til opplysningenes innhold.

Som hovedregel plikter nå enhver tredjepart etter krav fra myndighetene å gi opplysninger som kan ha betydning for noens ligning eller merverdiavgiftsplikt. Rammen for opplysningsplikten følger dermed av det materielle regelverket. Det kan kreves opplysninger om både næringsdrivende og privatpersoner. I begrepet «tredjepart» ligger det en begrensning om at vedkommende må ha en viss tilknytning til den som skattemyndighetene ber om opplysninger om. Dette vil for eksempel være tilfelle der tredjeparten har kjøpt varer eller tjenester fra, eller har inngått andre avtaler med, den som myndighetene krever opplysninger om. Det kan derimot ikke kreves kontrollopplysninger fra en aktør som bare er i en sammenlignbar situasjon som, men ikke har noen øvrig forbindelse med, den som opplysningene gjelder. Det er ikke noe krav om at opplysningene faktisk vil få betydning for noens skatteplikt, det avgjørende er om opplysningene er relevante ved vurderingen av skatteplikten. Den generelle hovedregelen om kontrollopplysninger gjelder imidlertid bare overfor tredjeparter som er næringsdrivende. Privatpersoner skal fortsatt bare ha plikt til å gi opplysninger i nærmere bestemte tilfeller, og blant annet skal den som lar utføre arbeid på bygg eller anlegg, gi nærmere bestemte opplysninger etter krav fra myndighetene.

I utgangspunktet må myndighetene kjenne til et bestemt navn eller en bestemt transaksjon mv. for å kreve opplysninger. Skattemyndighetene kan imidlertid også i visse tilfeller innhente opplysninger i tilfeller hvor de verken kjenner til bestemte navn eller transaksjoner. Dette omtales som målretting av kontroller. Slike kontroller kan bare gjennomføres overfor næringsdrivende, og ikke privatpersoner. Siden slike kontroller vil kunne være særlig ressurskrevende for den opplysningspliktige, er det et vilkår om at det må foreligge særlig grunn. Vilkåret vil for eksempel være oppfylt når kontrollmyndighetene ser at det er områder som det er ønskelig å undersøke nærmere på bakgrunn av indikasjoner på mulige skatteunndragelser. Ved slike kontroller er det spesielt viktig at skattemyndighetene foretar en forholdsmessighetsvurdering av hvilken nytte de innhentede opplysningene antas å ha for myndighetene, holdt opp mot

den byrden som pålegges den som skal gi opplysningene. Denne typen kontroller må derfor brukes bare i særlige tilfeller.

Dersom tredjeparten i lov er pålagt taushetsplikt, går denne foran plikten til å gi kontrollopplysninger. Det gjelder imidlertid unntak for advokater og visse andre tredjeparter, se ligningsloven § 6-2 nr. 2 og merverdiavgiftsloven § 16-2 annet ledd.

For en nærmere gjennomgang av gjeldende rett etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven vises det til Prop. 141 L (2011-2012) punkt 2.5, Prop. 66 L (2012-2013) punkt 2.3 og Prop. 150 LS (2012-2013) kapittel 12.

#### **16.3.1.2 *Folketrygdloven***

Folketrygdloven har ingen bestemmelser om kontrollopplysninger fra tredjeparter ved kontroll av arbeidsgiveravgift.

#### **16.3.1.3 *Særagiftsloven***

Særagiftsforskriften § 5-9 gir hjemmel for kontroll av både avgiftspliktige og ulike tredjeparter, se nærmere omtale ovenfor i punkt 16.2.1.5.

#### **16.3.1.4 *Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven***

I forskrifter gitt med hjemmel i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven er det gitt bestemmelser om kontroll av både avgiftspliktige og ulike tredjeparter, se nærmere omtale ovenfor i punkt 16.2.1.6.

#### **16.3.1.5 *Merverdiavgiftskompensasjonsloven***

Etter merverdiavgiftskompensasjonsloven § 13 kan avgiftsmyndighetene i forbindelse med kontroll etter lovens § 12 pålegge næringsdrivende å gi de opplysninger som kreves for å føre kontroll med at kompensasjon ytes etter reglene i loven.

Næringsdrivende skal etter krav gi avgiftsmyndighetene opplysninger om ethvert mellomværende med andre navngitte næringsdrivende når det knytter seg til begge parters virksomhet. Det kan kreves opplysninger om og spesifiserte oppgaver over omsetning av varer og tjenester, vederlaget og andre forhold som knytter seg til mellomværendet. Næringsdrivende skal etter krav sende inn gjenpart av næringsoppgave, årsregnskap og årsberetning.

### **16.3.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en generell bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 10-2 om kontrollopplysninger fra tredjeparter. Bestemmelsen bygger på ligningsloven § 6-2 og merverdiavgiftsloven § 16-2. De som omfattes av bestemmelsen skal gi opplysninger

om andres forhold. Dette innebærer at de generelle reglene om å gi kontrollopplysninger om tredjeparter som i dag gjelder etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven, også vil få anvendelse på blant annet arbeidsgiveravgift, særavgifter, motorkjøretøyavgifter og merverdiavgiftskompensasjon. Etter departementets oppfatning er det hensiktsmessig å skille mellom skattepliktige og tredjeparter, også når det gjelder kontrollopplysninger om disse skatteartene. Departementet viser til vurderingene ovenfor i punkt 16.2.2 om kontrollopplysninger fra skattepliktige.

Etter lovutkastet § 10-2 første ledd plikter som hovedregel enhver tredjepart etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger som kan ha betydning for noens skatteplikt. Bestemmelsen svarer til gjeldende rett etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Ordlyden i bestemmelsen er vidt utformet, men det er likevel viktige begrensninger. Det gjelder et relevanskrav ved at opplysningene må kunne ha betydning for noens skatteplikt. Det er derfor de materielle skattereglene som setter skrankene for hvilke opplysninger det kan bes om.

I begrepet tredjepart ligger det også en begrensning ved at det må være en viss sammenheng mellom den det ønskes om opplysninger om og den det bes om opplysninger fra, se nærmere om dette ovenfor under gjeldende rett. Når skattemyndighetene krever opplysninger etter § 10-2 første ledd, må de videre kjenne til et bestemt navn på et kontrollobjekt eller en bestemt transaksjon mv. Dette følger av at det er inntatt en særskilt bestemmelse i tredje ledd om såkalt målretting av kontroll, som innebærer at myndighetene verken kjenner til bestemte navn eller transaksjoner. I slike tilfeller kreves det særlig grunn for å gjennomføre kontrollen. Denne kontrollformen utgjør en mindre del av skattemyndighetenes kontrollarbeid. Når det gjelder hvilke tredjeparter det kan kreves kontrollopplysninger fra, er det av hensyn til personvern inntatt begrensninger overfor privatpersoner. Departementet foreslår at begrensningene overfor privatpersoner fra ligningsloven og merverdiavgiftsloven videreføres og gjøres generelle, slik at opplysningsplikten her knyttes til bestemte områder og opplysninger, se lovutkastet § 10-2 fjerde ledd.

Lovutkastet § 10-2 tredje ledd om særregler for målretting av kontroller svarer til ligningsloven § 6-2 nr. 4 og merverdiavgiftsloven § 16-2 fjerde ledd, og foreslås å gjelde generelt for alle skattearter som omfattes av loven.

I tillegg til å gi selve opplysningene til skattemyndighetene, foreslås det at tredjepartene etter krav plikter å dokumentere opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer, se § 10-2 femte ledd.

Dersom tredjeparten er pålagt taushetsplikt med hensyn til de aktuelle opplysningene, er hovedregelen at taushetsplikten går foran opplysningsplikten. I skatteforvaltningsloven § 10-2 annet ledd foreslås det imidlertid et unntak fra dette,

tilsvarende gjeldende rett etter ligningsloven § 6-2 nr. 2 og merverdiavgiftsloven § 16-2 annet ledd. Disse reglene gjelder advokater og andre tredjeparters plikt til uten hinder av lovbestemt taushetsplikt å gi opplysninger om pengeoverføringer, innskudd og gjeld, herunder hvem som er parter i overføringene, på deres konti tilhørende skattepliktig. Reglene foreslås å skulle gjelde generelt i skatteforvaltningsloven, men antas å være mest aktuelle på områdene formues- og inntektsskatt og merverdiavgift.

Forslaget om å utvide reglene fra ligningsloven og merverdiavgiftsloven om kontrollopplysninger fra tredjeparter til å gjelde øvrige skattearter vil ikke i seg selv innebære at myndighetene skal gjennomføre flere kontroller. Endringene i merverdiavgiftsloven og ligningsloven innebar heller ikke i seg selv noen økning i omfanget av myndighetenes kontroller. Reglene skal bidra til at myndighetene kan gjennomføre mer treffsikre og effektive kontroller.

For å skape klarhet i hva den opplysningspliktige skal gi av opplysninger i det enkelte tilfellet er det viktig at skattemyndighetene spesifiserer sin forespørsel på en slik måte at det ikke byr på for store vanskeligheter for de opplysningspliktige å oppfylle pliktene. Det er også viktig at skattemyndighetene fortløpende sørger for og videreutvikler de rutinene de har for behandling og sletting av overskuddsinformasjon. Opplysninger skal slettes så snart det blir klart at de ikke vil bli benyttet ved spesifikke kontroller.

Departementet viser til forslag til § 10-2.

## **16.4 Kontrollopplysninger ved skifte av dødsbo**

### **16.4.1 Gjeldende rett**

Merverdiavgiftsloven § 16-5 har særskilte regler om kontrollopplysninger ved skifte av dødsbo. Dersom det utstedes proklama ved skifte av dødsbo, plikter loddeiere, tingrettsdommer, testamentsfullbyrder og andre som yter hjelp ved skifteoppgjøret, å gi de opplysninger som avgiftsmyndighetene finner nødvendig for å avgjøre om boet skylder merverdiavgift.

### **16.4.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår å videreføre merverdiavgiftsloven § 16-5 i skatteforvaltningsloven § 10-3. Etter departementets vurdering kan de aktuelle kontrollopplysningene også være relevante for andre skattemyndigheter enn merverdiavgiftsmyndighetene. Departementet foreslår derfor at kontrollbestemmelsen skal gjelde for alle skattearter etter loven.

Departementet viser til forslag til § 10-3.



## **16.5 Kontroll hos skattepliktige og tredjeparter**

### **16.5.1 Gjeldende rett**

#### **16.5.1.1 *Ligningsloven og merverdiavgiftsloven***

Ligningsloven § 6-5 og merverdiavgiftsloven § 16-6 har tilnærmet likelydende bestemmelser om myndighetenes adgang til å gjennomføre kontroller hos de som plikter å gi opplysninger etter de to lovene. Disse bestemmelsene regulerer ikke direkte hvilke kontrollopplysninger som kan kreves, da dette følger av øvrige bestemmelser i ligningsloven kapittel 6 og merverdiavgiftsloven kapittel 16. Rammene for hvilke opplysninger som kan kreves er de samme uavhengig av om kontrollen skjer ved at myndighetene ber om opplysninger skriftlig eller ved å møte opp. Ligningsloven § 6-5 og merverdiavgiftsloven § 16-6 regulerer hvem kontroller kan foretas hos, hvordan kontrollene kan gjennomføres og hvilke medvirkningsplikter som påhviler den som blir kontrollert.

Kontroller kan foretas både hos skattytere og merverdiavgiftspliktige selv og hos tredjeparter. Det foreligger likevel ikke plikt til å gi adgang til kontrollundersøkelse i private hjem, med mindre det utøves næringsvirksomhet derfra. Den opplysningspliktige plikter å gi myndighetene adgang til befarings-, besiktigelses-, gjennomsyn av arkiver, opptelling av eiendeler, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger, transportmidler mv. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan myndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos myndighetene.

Den opplysningspliktige eller en fullmektig skal når myndighetene krever det, være til stede ved kontrollen og yte nødvendig veiledning og bistand.

Med hjemmel i ligningsloven § 6-10, merverdiavgiftsloven § 16-11, folketrygdloven § 24-5 første ledd og skattebetalingsloven § 5-13 tredje ledd er det fastsatt en felles forskrift 8. mars 2013 nr. 258 om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll.

For en nærmere gjennomgang av gjeldende rett etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven vises det til Prop. 141 L (2011-2012) punkt 2.6 og Prop. 66 L (2012-2013) punkt 2.3.

#### **16.5.1.2 *Svalbardskatteloven***

Etter svalbardskatteloven § 4-8 kan skattemyndighetene foreta en nærmere granskning av en skattyters regnskaper. Skattyteren skal gi myndighetene adgang til å foreta de nødvendige undersøkelser, og gi de opplysninger og den bistand som kreves for å utføre oppdraget.

### **16.5.1.3 *Folketrygdloven***

Stedlig kontroll av arbeidsgiveravgift er regulert i folketrygdloven § 24-4. Etter folketrygdloven § 24-4 annet ledd kan skatteoppkreveren, skattekontoret og Riksrevisjonen gjennomføre bokettersyn hos arbeidsgivere og kreve framlagt regnskaper med bilag, kontrakter, korrespondanse og andre dokumenter av betydning for kontrollen. Det er presisert at med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter, og at pliktene også omfattes elektroniske programmer og programsystemer. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan skatteoppkreveren eller skattekontoret foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos arbeidsgiver eller myndighetene, jf. § 24-4 tredje ledd.

### **16.5.1.4 *Særavgiftsloven***

Etter særavgiftsforskriften § 5-9 første ledd kan avgiftsmyndighetene kontrollere lokaler hvor avgiftspliktige varer produseres eller lagres, tilstøtende rom og transportmidler som frakter avgiftspliktige varer. Bestemmelsen gjelder kontroll av både den avgiftspliktige selv og tredjeparter, jf. punkt 16.2.1.5 ovenfor. Stedlige kontroller kan gjennomføres hos produsent, importør, eksportør, forhandler, formidler, lagerholder og transportør av avgiftspliktige varer, samt bruker som påberoper seg avgiftslettelser og avgiftsfritak og produsent og forhandler av varer som kan brukes i eller til produksjon av avgiftspliktige varer. Myndighetene kan kontrollere hele regnskapet med tilhørende dokumentasjon, herunder elektroniske dokumenter og programvare. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan myndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos myndighetene.

Etter § 5-9 annet ledd kan avgiftsmyndighetene foreta undersøkelser av avgiftspliktige varer, og vareprøver kan kreves avgitt uten vederlag.

Virksomhetens eier, styre, daglige leder og øvrige ansatte plikter å yte nødvendig bistand og veiledning ved kontrollen.

Etter særavgiftsforskriften § 5-9 femte ledd gjelder bestemmelser fastsatt i medhold av tolloven § 13-4 femte ledd tilsvarende så langt de passer ved kontroll etter bestemmelsen. I tollforskriften kapittel 13-4 er det gitt tilnærmet samsvarende regler som i forskrift 8. mars 2013 nr. 258 om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll.

### **16.5.1.5 *Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven***

Avgiftsmyndighetene kan etter forskrift om omregistreringsavgift § 7 foreta kontroll av omregistreringsavgift ved regnskapsmessig ettersyn hos avgiftspliktige og hos firmaer som driver omsetning av avgiftspliktige varer. Avgiftsmyndighetene kan kreve at regnskaper med bilag, noteringer og korrespondanse framlegges eller sendes inn. Pliktene gjelder også elektronisk lagrede dokumenter, elektroniske programmer og programsystemer. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan myndighetene foreta

kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller myndighetene. Den avgiftspliktige, firmaets eier og ansatte plikter å yte nødvendig hjelp og veiledning under kontrollen.

Etter forskrift om vektårsavgift § 15 annet til femte ledd og forskrift om engangsavgift på motorvogner § 8-2 har avgiftsmyndighetene adgang til å foreta kontroll av forretningslokaler, verksted og lignende hos den avgiftspliktige og hos enhver som importerer, forhandler, produserer, foretar statusendring eller oppbygging av kjøretøy eller importerer eller forhandler deler til kjøretøy. Forskrift om vektårsavgift hjemler også kontroll av den som importerer eller forhandler deler til kjøretøy. Ved slike kontroller kan myndighetene kreve regnskaper med bilag, noteringer, kontrakter og korrespondanse framlagt. Pliktene gjelder også elektronisk lagrede dokumenter, elektroniske programmer og programsystemer. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan myndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller myndighetene. Den avgiftspliktige, firmaets eier og ansatte plikter å yte nødvendig hjelp og veiledning under kontrollen. Ved omregistrering og påskilting av kjøretøy kan det kreves forevist kvittering for at forfalte avgifter er betalt.

Etter forskrift om engangsavgift § 8-2, forskrift om vektårsavgift § 15 og forskrift om omregistreringsavgift § 7 gjelder bestemmelser fastsatt i medhold av tolloven § 13-4 femte ledd om tollkontroll tilsvarende så langt de passer ved kontroll etter bestemmelsene.

#### **16.5.1.6 Merverdiavgiftskompensasjonsloven**

Ved kontroll etter merverdiavgiftskompensasjonsloven § 12 plikter den som har fremmet krav om kompensasjon etter loven, å yte nødvendig veiledning og bistand og å gi adgang til virksomhetslokaler, jf. tredje ledd. Det samme gjelder den som er i tjeneste hos eller bistår den som søker om kompensasjon.

#### **16.5.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en generell bestemmelse om kontroll hos de som plikter å gi opplysninger etter skatteforvaltningsloven i lovutkastet § 10-4. Bestemmelsen bygger på ligningsloven § 6-5 og merverdiavgiftsloven § 16-6.

Kontrollen kan etter forslaget foretas hos både skattepliktige og hos tredjeparter som plikter å gi opplysninger etter loven. Den foreslåtte avgrensningen av hvem som plikter å gi opplysninger i øvrige regler om opplysningsplikt i skatteforvaltningsloven, vil dermed få virkning også for reglene om kontrollundersøkelser.

Av hensyn til de opplysningspliktiges rettssikkerhet og personvern foreslås det en videreføring av bestemmelsene i ligningsloven § 6-5 og merverdiavgiftsloven § 16-6 om

at de opplysningspliktige ikke har plikt til å gi adgang til kontrollundersøkelse i deres private hjem, med mindre næringsvirksomhet utøves fra hjemmet. Dette vil likevel ikke være til hinder for at opplysningspliktige kan velge å gi slik adgang til kontroll. Annet regelverk vil kunne sette grenser for skattemyndighetenes adgang til å gjennomføre kontrollundersøkelser, blant annet Grunnloven § 102 og EMK artikkel 8.

Skatteforvaltningsloven § 10-4 regulerer ikke direkte hvilke opplysninger som pliktes gitt ved kontroll hos opplysningspliktige. Rammen for opplysningsplikten følger av §§ 10-1 til 10-3, og skattemyndighetene kan kreve de samme opplysningene ved stedlig kontroll som ved skriftlig innhenting av opplysninger. Den opplysningspliktige skal videre gi myndighetene adgang til befarings-, besiktigelses-, gjennomsyns- og arkiver-, optelling av eiendeler, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger, transportmidler mv. Ved kontroll av særavgiftspliktige varer hos skattepliktige og tredjeparter kan myndighetene kreve vareprøver avgitt uten vederlag.

Ved gjennomsyn av virksomheters arkiver kan skattemyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos skattemyndighetene. Denne adgangen for myndighetene gjelder overfor de aktører som myndighetene kan foreta kontroller hos etter både ligningsloven, merverdiavgiftsloven, folketrygdloven, særavgiftsforskriften og forskrifter til motorkjøretøy- og båtavgiftsloven også i dag.

Den opplysningspliktige eller en fullmektig skal når skattemyndighetene krever det være til stede ved kontroller og yte nødvendig veiledning og bistand, jf. § 10-4 tredje ledd. Departementet foreslår ikke å videreføre reglene fra særavgiftsområdet og motorkjøretøyavgiftsområdet om at virksomhetens ansatte plikter å yte nødvendig hjelp og veiledning. Slike regler kan etter departementets syn medføre at ansatte settes i vanskelige situasjoner. Etter departementets syn bør regelen derfor være at det er den opplysningspliktige selv eller den som den opplysningspliktige utpeker som bør yte nødvendig veiledning og bistand ved kontroll. Problemstillingen er nærmere omtalt i Prop. 141 L (2011-2012) punkt 2.6.5.2.

I § 10-4 fjerde ledd foreslås det en videreføring av ligningsloven § 6-5 nr. 5 om at departementet kan samtykke i at representant for skattemyndighetene i en annen stat kan være til stede ved kontroll når det på gjensidig grunnlag er inngått overenskomst om dette med vedkommende stat.

Departementet viser til forslag til § 10-4.

## **16.6 Kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter**

### **16.6.1 Gjeldende rett**

#### **16.6.1.1 *Ligningsloven og merverdiavgiftsloven***

Ligningsloven § 6-3 nr. 1 og 2 og merverdiavgiftsloven § 16-3 første og annet ledd pålegger offentlige myndigheter, innretninger mv. og tjenestemenn plikt til etter krav fra skattemyndighetene å gi de opplysninger som de er blitt kjent med i sitt arbeid. De skal i nødvendig utstrekning gi utskrift av protokoll og kopi av dokumenter mv.

Dersom den offentlige myndigheten mv. er underlagt taushetsplikt, er plikten til å gi opplysninger i utgangspunktet begrenset av taushetsplikten. Visse bestemte offentlige myndigheter plikter imidlertid å gi nærmere bestemte opplysninger uten hinder av taushetsplikt som de ellers har.

Særreglene om offentlige myndigheter i ligningsloven og merverdiavgiftsloven innebærer at offentlige myndigheter ikke omfattes av de generelle bestemmelsene om kontrollopplysninger fra tredjeparter.

#### **16.6.1.2 *Folketrygdloven***

Folketrygdloven har ingen bestemmelser om kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter ved kontroll av arbeidsgiveravgift.

#### **16.6.1.3 *Særagiftsloven***

Særagiftsforskriften § 5-3 omhandler særskilte vilkår for registrering av produsent eller importør av alkoholholdig drikk og teknisk alkohol. For kontroll av om de særskilte vilkårene i § 5-3 tredje ledd er oppfylt, plikter politiet, skattemyndighetene og Mattilsynet uten hinder av taushetsplikt å gi de opplysninger som er av betydning for tollregionens vurdering, jf. § 5-3 femte ledd.

Særagiftsregelverket har ingen generelle bestemmelser om kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter.

#### **16.6.1.4 *Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven***

Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven med forskrifter har ingen generelle bestemmelser om kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter.

## **16.6.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en generell bestemmelse om kontrolopplysninger fra offentlige myndigheter i skatteforvaltningsloven § 10-5. Bestemmelsen bygger på ligningsloven § 6-3 og merverdiavgiftsloven § 16-3.

Etter lovutkastet § 10-5 første ledd plikter offentlige myndigheter, innretninger mv. og tjenestemenn etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger som de er blitt kjent med i sitt arbeid, og skal i nødvendig utstrekning gi utskrift av protokoll, kopi av dokumenter mv.

Myndigheter som fastsetter eller innkrever skatt, toll eller avgifter eller som utbetaler erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv., plikter uten hinder av taushetsplikt å gi opplysninger om de fastsatte, innkrevde eller utbetalte beløp og om grunnlaget for dem, jf. lovutkastet § 10-5 annet ledd bokstav a. Videre plikter myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter verdipapirhandeloven, etter § 10-5 annet ledd bokstav b å gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeidet, såfremt opplysningene er gitt kontrollorganet i medhold av lovbestemt opplysningsplikt. Myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter eiendomsmeglingsloven, plikter etter annet ledd bokstav c etter krav å gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeidet. Konfliktrådene plikter etter annet ledd bokstav d å gi opplysninger om innholdet i avtale inngått under megling i konfliktråd.

I annet ledd bokstav e foreslår departementet en videreføring og lovfesting av særavgiftsforskriften § 5-3 femte ledd om kontroll av særskilte vilkår for produsent eller importør av alkoholholdig drikk og teknisk etanol. Etter denne bestemmelsen plikter skattemyndighetene, politiet og Mattilsynet uten hinder av taushetsplikt å gi de opplysninger som er av betydning for særavgiftsmyndighetenes vurdering av de nevnte vilkårene.

Departementet viser til forslag til § 10-5.

## **16.7 Kontrollopplysninger fra tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste**

### **16.7.1 Gjeldende rett**

#### **16.7.1.1 *Ligningsloven og merverdiavgiftsloven***

Ligningsloven § 6-4 og merverdiavgiftsloven § 16-4 bestemmer at Skattedirektoratet eller den direktoratet gir fullmakt, på nærmere bestemte vilkår kan pålegge tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller kommunikasjonstjeneste å gi opplysninger om avtalebasert hemmelig telefonnummer eller andre abonnementsopplysninger, og om elektronisk kommunikasjonsadresse. Vilråene er at det må foreligge mistanke om overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av ligningsloven eller merverdiavgiftsloven, og at særlige hensyn må gjøre det nødvendig.

Tidligere gjaldt adgangen opplysninger om innehaver av hemmelig telefonnummer, telefaksnummer og personsøkernummer, men ved lov 26. april 2013 nr. 16 ble bestemmelsene endret og oppdatert på bakgrunn av utviklingen på området for elektronisk kommunikasjon.

#### **16.7.1.2 *Folketrygdloven, særavgiftsloven, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven og merverdiavgiftskompensasjonsloven***

Folketrygdloven, særavgiftsregelverket, motorkjøretøyavgiftsregelverket og merverdiavgiftskompensasjonsloven har ingen bestemmelser om kontrollopplysninger fra tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller kommunikasjontjeneste.

#### **16.7.2 Departementets vurderinger og forslag**

Etter departementets syn kan det være samme behov for en hjemmel for kontrollopplysninger fra tilbydere av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste på alle områdene som foreslås omfattet av skatteforvaltningsloven. Departementet foreslår derfor en generell bestemmelse om kontrollopplysninger fra tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste i skatteforvaltningsloven § 10-6, etter mønster av ligningsloven § 6-4 og merverdiavgiftsloven § 16-4.

Departementet viser til forslag til § 10-6.

### **16.8 Kontrollopplysninger om eierinteresse i utenlandsk selskap mv.**

#### **16.8.1 Gjeldende rett**

Etter ligningsloven § 6-1 nr. 2 skal skattyter som direkte eller indirekte har eierinteresse i utenlandsk selskap eller innretning, etter krav fra ligningsmyndighetene gi opplysninger om selskapet eller innretningen. Myndighetene kan kreve at skattyteren dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer, såfremt dokumentasjonen er i skattyters besittelse. Dersom eierandelen utgjør 50 prosent eller mer, eller skattyter har bestemmende innflytelse i selskapet eller innretningen, plikter skattyteren å framskaffe opplysningene. Skattyteren plikter å oppbevare dokumentasjonen i ti år etter utløpet av vedkommende regnskapsår.

#### **16.8.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår å videreføre ligningsloven § 6-1 nr. 2 i skatteforvaltningsloven § 10-7.

Departementet viser til forslag til § 10-7.

## **16.9 Kontroll av avgift på sluttbehandling av avfall**

### **16.9.1 Gjeldende rett**

Særavgiftsforskriften § 5-10 gjelder avgiftsmyndighetenes kontroll av avgift på sluttbehandling av avfall. Avgiftsmyndighetene kan foreta kontroll og undersøkelser av lokaler og regnskapsmateriale, herunder prøve- og analysemateriale, hos enhver som er tilknyttet innsamling, levering, oppbevaring, sortering og sluttbehandling av avfall, også avfall som ikke er avgiftspliktig.

### **16.9.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en videreføring og lovfesting av reglene i særavgiftsforskriften § 5-10 om kontroll av avgift på sluttbehandling av avfall i skatteforvaltningsloven § 10-8.

Departementet viser til forslag til § 10-8.

## **16.10 Særskilte regler om kontroll av motorvogn**

### **16.10.1 Gjeldende rett**

Særavgiftsforskriften § 5-13 gjelder kontroll av avgiftsfri biodiesel og merket mineralolje. Avgiftsmyndighetene, Statens vegvesen og politiet kan når som helst uten varsel kontrollere motorvogner, herunder drivstofftanken eller deler av motoren, for å påse av bestemmelsene om bruk av avgiftsfri biodiesel og merket mineralolje blir overholdt. Ved kontroll plikter føreren å stanse straks og forholde seg som det blir anvist ved tegn eller skilt. Føreren skal oppholde seg ved motorvognen til kontrollen er avsluttet eller til det er gitt tillatelse til å forlate stedet, og skal vise fram offentlige dokumenter som det er påbudt å ha med under kjøringen og gi opplysninger som kontrollmyndighetene mener har betydning for avgiftskontrollen. Føreren plikter å kjøre til anvist veie- eller kontrollplass.

Forskrift om årsavgift for motorvogn § 10, forskrift om vektårsavgift § 15 og forskrift om engangsavgift på motorvogner § 8-2 gir regler om kontroll av kjøretøy. Tjenestemenn fra toll- og avgiftsmyndighetene og regionvegkontoret, samt politi og lensmenn, kan når som helst uten varsel kontrollere kjøretøy for å påse at avgiftsbestemmelsene blir overholdt. Ved slik kontroll pålegges føreren de samme pliktene som etter særavgiftsforskriften § 5-13 annet ledd, se rett ovenfor. Avgiftsmyndighetene kan kreve at kjøretøy framstilles for regionvegkontoret for kontroll av kjøretøyets registreringsforhold av hensyn til avgiften.



### **16.10.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en videreføring og lovfesting av kontrollbestemmelsene i særavgiftsforskriften § 5-13, forskrift om årsavgift for motorvogn § 10, forskrift om vektårsavgift § 15 og forskrift om engangsavgift på motorvogner § 8-2 i skatteforvaltningsloven § 10-9.

Departementet viser til forslag til § 10-9.

### **16.11 Plikt for arbeidstaker til å framvise id-kort**

#### **16.11.1 Gjeldende rett**

I forskrift gitt med hjemmel i arbeidsmiljøloven § 4-1 syvende ledd er det gitt regler som pålegger arbeidsgivere i bygge- og anleggsbransjen å utstyre arbeidstakerne med id-kort. Forskrift 30. mars 2007 nr. 366 om identitetskort (id-kort) på bygge- og anleggsplasser har særlig som formål å beskytte arbeidstakernes helse, sikkerhet og arbeidsmiljø, og skal også bidra til å gi bedre oversikt over aktørene på bygge- og anleggsplassene. Id-kortene skal foruten opplysninger om kortinnehaver, blant annet ha opplysninger om navn på arbeidsgiver og organisasjonsnummer for registreringspliktige virksomheter. Det er et vilkår for å få utstedt id-kort at arbeidsgiveren har oppfylt sine opplysningsplikter til det offentlige, herunder enkelte opplysningsplikter på skatte- og avgiftsområdet. Id-kortordningen administreres av Arbeidstilsynet.

Ligningsloven § 6-9 og merverdiavgiftsloven § 16-10 gir skattemyndighetene adgang til å kreve at arbeidstakeren framviser id-kortet i tilfeller hvor arbeidsgiver har plikt til å utstyre arbeidstakeren med id-kort. Bakgrunnen er erfaringer med at det ofte kan være vanskelig for skattemyndighetene å avklare den enkelte arbeidstakers identitet og hvem som er den enkelte arbeidstakers arbeidsgiver når de gjennomfører kontroller på bygge- og anleggsplasser. Adgang til å kreve id-kortet framvist bidrar til en mer effektiv skattekontroll.

#### **16.11.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 10-10 om skattemyndighetenes adgang til å kreve at arbeidstaker framviser id-kort i tilfeller hvor arbeidsgiver skal utstyre arbeidstakeren med id-kort etter regler gitt i medhold av arbeidsmiljøloven. Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 6-9 og merverdiavgiftsloven § 16-10, og er generelt formulert. Denne adgangen vil imidlertid først og fremst være aktuell for myndigheter for formues- og inntektsskatt og merverdiavgift.

Departementet viser til forslag til § 10-10.

## **16.12 Hvem pliktene ved kontroll påhviler i selskap mv.**

### **16.12.1 Gjeldende rett**

Ligningsloven §§ 6-1 nr. 4, 6-2 nr. 6 og 6-5 nr. 4 og merverdiavgiftsloven §§ 16-1 fjerde ledd, 16-2 sjette ledd og 16-6 fjerde ledd regulerer hvem pliktene ved kontroll påhviler i selskaper mv. Ved kontroll av enkeltpersonforetak påhviler pliktene foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon og innretning påhviler pliktene den daglige leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder. Ligningsloven § 6-1 nr. 4 siste punktum og § 6-5 nr. 4 siste punktum omhandler pliktene for personer eller innretninger hjemmehørende i utlandet, og fastslår at pliktene påhviler personens, selskapets eller innretningens norske representant.

Den øvrige skatte- og avgiftslovgivningen har ikke generelle reguleringer av hvem pliktene ved kontroll påhviler i selskap mv.

### **16.12.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 10-11 om hvem pliktene ved kontroll påhviler i selskap mv. Bestemmelsen er utformet etter mønster av bestemmelsene i ligningsloven kapittel 6 og merverdiavgiftsloven kapittel 16, og foreslås å gjelde generelt ved kontroller etter skatteforvaltningsloven kapittel 10. Bestemmelsen gir ikke hjemmel for å kontrollere noen, men presiserer bare hvem pliktene påhviler dersom det først foreligger hjemmel for kontroll etter andre bestemmelser.

Departementet viser til forslag til § 10-11.

## **16.13 Særlige regler om framgangsmåten ved kontroll**

### **16.13.1 Gjeldende rett**

#### **16.13.1.1 *Ligningsloven og merverdiavgiftsloven***

Ved stedlig kontroll etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven skal den som blir kontrollert gis rimelig varsel og ha rett til å være til stede og uttale seg, for så vidt dette kan gjennomføres uten at formålet med kontrollen settes i fare, jf. ligningsloven § 3-5 nr. 1 og merverdiavgiftsloven § 13-4 første ledd. Ved slike kontroller skal det også skrives rapport eller protokoll som inneholder de faktiske opplysninger som innhentes, for så vidt disse gjelder den opplysningspliktige som kontrollen foretas hos.

### **16.13.1.2 Forvaltningsloven**

Ved kontroller av arbeidsgiveravgift, særavgifter og motorkjøretøyavgifter pålegger forvaltningsloven § 15 i en viss utstrekning myndighetene å utarbeide skriftlig dokumentasjon ved kontroller. I praksis praktiserer likevel avgiftsmyndighetene varsling og utarbeidelse av rapport ved kontroll i tråd med reglene som gjelder på ligningslovens og merverdiavgiftslovens område.

### **16.13.2 Departementets vurderinger og forslag**

Ved kontroll fra myndighetenes side har den som blir gjenstand for kontrollen behov for ulike rettigheter for å kunne sikre sin rettsstilling. Disse hensynene må avveies mot myndighetenes behov for å kunne gjennomføre effektive kontroller. Departementet foreslår en generell bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 10-12 om krav til varsel, utarbeidelse av rapport og rett for den kontrollerte til å være til stede ved stedlig kontroll i medhold av loven. Bestemmelsen bygger på ligningsloven § 3-5 og merverdiavgiftsloven § 13-4.

Ved stedlig kontroll skal den skattepliktige eller tredjeparten gis rimelig varsel og ha rett til å være til stede og uttale seg, for så vidt dette kan gjennomføres uten at formålet med kontrollen settes i fare. Det skal utarbeides rapport som skal inneholde de faktiske opplysningene som innhentes ved kontrollen og som gjelder den opplysningspliktige som kontrollen foretas hos.

Departementet viser til forslag til § 10-12.

## **16.14 Politiets bistandsplikt**

### **16.14.1 Gjeldende rett**

Politiets plikt til på anmodning å bistå myndighetene ved kontroll kommer til uttrykk i blant annet ligningsloven § 6-8 og merverdiavgiftsloven § 16-9. Politiet kan etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven kreve opplysninger og utlevering av materiale fra skatte- og merverdiavgiftspliktige og tredjeparter i samme utstrekning som skatte- og avgiftsmyndighetene. Politiets tilstedeværelse utvider ikke kontrollmyndighetenes kontrollhjemler, og politiets eventuelle bruk av tvangsmidler er underkastet vanlige straffeprosessuelle regler. Politiet må prioritere saker etter ressursituasjonen.

### **16.14.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en generell bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 10-13 om politiets bistandsplikt, etter mønster av ligningsloven § 6-8 og merverdiavgiftsloven § 16-9.

Departementet viser til forslag til § 10-13.

## **16.15 Klage over pålegg om kontroll**

### **16.15.1 Gjeldende rett**

#### **16.15.1.1 *Ligningsloven***

Ligningsloven § 3-6 gir den som får pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til kontroll etter § 4-12 eller kapittel 6, rett til å klage over pålegget dersom vedkommende mener at han ikke har plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. Klage, som kan være muntlig, må framsettes straks når den pålegget angår er til stede, og ellers innen tre dager. Den som har gitt pålegget skal enten omgjøre det eller snarest mulig legge klagen fram for nærmeste overordnede organ til avgjørelse. Pålegget skal etterkommes selv om klagen ikke er avgjort, med mindre det gis utsetting. Dersom klagen reiser rimelig tvil om lovligheten av pålegget, er det bestemt at slik utsetting bør gis. Utsetting skal gis dersom pålegget gjelder framlegging av dokumenter når disse blir forseglest og deponert etter forskrifter fastsatt av departementet. Slike forskriftsregler er gitt i forskrift 8. mars 2013 nr. 258 om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll.

#### **16.15.1.2 *Forvaltningsloven***

Forvaltningslovens regler om klage over pålegg og gransking kommer til anvendelse på kontroll av merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, særavgifter og motorkjøretøy- og båtavgifter. Etter forvaltningsloven § 14 har den som blir pålagt å gi opplysninger rett til å klage dersom han mener at han ikke har plikt eller lovlig adgang til å gi opplysningene. Vedkommende skal gjøres oppmerksom på klageadgangen i forbindelse med pålegget. Ved gransking, herunder husundersøkelse og bokettersyn, bestemmer forvaltningsloven § 15 fjerde ledd at den som forretningen angår har rett til å klage over beslutning om å fremme forretningen. Etter både forvaltningsloven §§ 14 og 15 må klage, som kan være muntlig, framsettes straks når den pålegget angår er til stede, og ellers innen tre dager. Dersom forvaltningsorganet finner det påtrengende nødvendig for å gjennomføre sine oppgaver etter loven, kan organet gjennomføre forretningen eller kreve at opplysningene blir gitt før klagesaken er avgjort. Bestemmelsene om klage i forvaltningsloven kapittel VI gjelder for øvrig tilsvarende så langt de passer.

### **16.15.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en generell bestemmelse om klage over pålegg om kontroll i skatteforvaltningsloven § 10-14. Klageadgangen gjelder for pålegg fra myndighetene om å gi kontrollopplysninger eller å medvirke til kontroll på andre måter etter lovens kapittel 10. De særskilte klagereglene i § 10-14 og de øvrige saksbehandlingsreglene i kapittel 10 om kontroll er tatt inn for å sikre de skattepliktiges rettsstilling, da flere av saksbehandlingsreglene i lovens kapittel 5 og klagereglene i kapittel 13 som hovedregel

ikke kommer til anvendelse på slike avgjørelser, se nærmere i punkt 7.3.4.2 ovenfor. Forslaget til § 10-14 bygger på forvaltningsloven §§ 14 og 15 og ligningsloven § 3-6.

Det foreslås at den som får pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til kontroll etter lovens kapittel 10 kan klage over pålegget dersom vedkommende mener at det ikke foreligger plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. Vedkommende skal gjøres oppmerksom på klageadgangen i forbindelse med pålegget. Klage, som kan være muntlig, må framsettes straks når den pålegget angår er til stede, og ellers innen tre dager. Departementet foreslår at klagefristen på tre dager videreføres, da det ved kontroller er viktig med raske avklaringer både av hensyn til skattepliktige og skattemyndigheter.

Klage skal fremdeles kunne settes fram muntlig. Den som har gitt pålegget skal enten omgjøre det eller snarest mulig legge klagen fram for nærmeste overordnede organ til avgjørelse. Etter forslaget kan skattemyndighetene bestemme at pålegget ikke skal settes i kraft før klagen er avgjort. Klagen har dermed ikke oppsettende virkning med mindre den som ga pålegget gir utsetting. Departementet foreslår en videreføring av regelen fra ligningsloven om at utsetting bør gis når klagen reiser rimelig tvil om lovligheten av pålegget. Regelen om at utsetting skal gis hvis pålegget gjelder framlegging av dokumenter og disse blir forseglet og deponert etter nærmere regler gitt i forskrift, foreslås også videreført.

Departementet viser til forslag til § 10-14.

## **16.16 Forskrifter**

### **16.16.1 Gjeldende rett**

Etter ligningsloven § 6-10 kan departementet gi forskrifter om utfylling og gjennomføring av lovens kapittel 6 om kontroll, herunder gi bestemmelser om hvordan opplysninger skal gis. Merverdiavgiftsloven § 16-11 gir en tilsvarende forskriftshjemmel for kontroll av merverdiavgift. Folketrygdloven § 24-5 gir hjemmel for i forskrift å gi bestemmelser til utfylling og gjennomføring av lovens kapittel 24, mens § 24-4 tredje ledd siste punktum gir en særskilt hjemmel for å gi bestemmelser om metoder for kopiering til datalagringsmedium.

Med hjemmel i ligningsloven, merverdiavgiftsloven, folketrygdloven og skattebetalingsloven er det gitt en felles forskrift 8. mars 2013 nr. 258 om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll. Forskriften gir blant annet regler om legitimasjon og informasjon om rettigheter og plikter ved kontroll, kopiering av elektronisk informasjon, tilgang til elektronisk arkiv og klage over pålegg om kontroll.

## **16.16.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en hjemmel til å gi nærmere forskrifter om kontroll i skatteforvaltningsloven § 10-15. Det kan gis nærmere regler om framgangsmåten ved kontroll etter lovens kapittel 10, herunder om hvordan opplysninger skal gis, krav til legitimasjon, varsel og informasjon til den som kontrolleres, tilgang til elektronisk arkiv, kopiering av elektronisk informasjon, krav til rapport, tilbakelevering av dokumenter, sletting av informasjon og klage over pålegg om kontroll.

Departementet viser til forslag til § 10-15.

## **17 LOVENS KAPITTEL 11: PÅLEGG OM BOKFØRING OG REVISJON**

### **17.1 Innledning**

Departementet foreslår generelle regler om pålegg om bokføring og pålegg om revisjon i skatteforvaltningsloven kapittel 11. Reglene bygger på gjeldende regler i ligningsloven, merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven. Departementet foreslår også en felles bestemmelse om klage over pålegg om bokføring og pålegg om revisjon.

### **17.2 Pålegg om bokføring**

#### **17.2.1 Gjeldende rett**

Skatte- og avgiftsmyndighetene har etter flere lover på skatte- og avgiftsområdet adgang til å ilegge bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt ved overtredelser av bokføringslovgivningen. Ordningen innebærer at bokføringspliktige gis et pålegg om å innrette seg etter regelverket innen en bestemt frist.

I ligningsloven og merverdiavgiftsloven ble ordningen innført i daværende ligningsloven § 4-13 og merverdiavgiftsloven § 15-12 ved lover 14. desember 2007 nr. 100 og nr. 103, mens ordningen for særavgifter og motorkjøretøyavgifter ble innført ved lov 13. desember 2013 nr. 124. Etter særavgiftsloven § 5a og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5a gjelder reglene i tolloven om pålegg om bokføring og tvangsmulkt tilsvarende for tollmyndighetenes kontroll i medhold av forskrifter gitt med hjemmel i særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven. Reglene i ligningsloven gjelder for formues- og inntektsskatt, svalbardskatt, artistskatt og petroleumsskatt. Ligningsloven § 6-6 nr. 1, merverdiavgiftsloven § 16-7, særavgiftsloven § 5a og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5a gir tilnærmet likelydende regler om adgangen til å ilegge bokføringspålegg.

Etter ligningsloven kan myndighetene ilegge pålegg overfor de som har selvangivelsesplikt etter ligningsloven § 4-2 nr. 1 og som i tillegg er bokføringspliktige

etter bokføringsloven. Etter merverdiavgiftsloven gjelder adgangen overfor bokføringspliktige som plikter å sende oppgave over omsetning mv. etter merverdiavgiftsloven, mens adgangen etter særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven gjelder overfor de som kontrolleres i medhold av forskrifter gitt med hjemmel i særavgiftsloven § 1 eller motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 1. Adgangen gjelder bare overfor de som er gjenstand for kontroller etter ligningsloven, merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven eller motorkjøretøy- og båtavgiftsloven. Pålegget kan gjelde plikten til å innrette bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger i samsvar med regler gitt i eller i medhold av bokføringsloven.

Pålegg om bokføring skal rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon, og sendes hvert medlem. Det skal fastsettes en frist for oppfyllelse av pålegget, som skal være minimum fire uker og ikke lenger enn ett år. Dersom vedkommende retter seg etter pålegget, ilegges det ingen økonomisk reaksjon. I motsatt fall ilegges en løpende tvangsmulkt, jf. ligningsloven § 10-6 nr. 2, merverdiavgiftsloven § 21-1 annet ledd og tolloven § 16-16 første ledd. Tvangsmulkten løper fram til bokføringen er rettet i samsvar med pålegget. Samlet tvangsmulkt kan ikke overstige en million kroner. Tvangsmulkt er nærmere omtalt i punkt 20.3 nedenfor.

### **17.2.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår felles regler om pålegg om bokføring i skatteforvaltningsloven § 11-1. Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven § 6-6 nr. 1, merverdiavgiftsloven § 16-7, særavgiftsloven § 5a og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5a.

Pålegg om bokføring kan etter lovutkastet § 11-1 ilegges skattepliktige og tredjeparter som er bokføringspliktige etter bokføringsloven. Adgangen skal bare gjelde overfor de som kan kontrolleres i medhold av skatteforvaltningsloven kapittel 10. Det at bokføringspålegg også skal kunne ilegges tredjeparter, innebærer en utvidelse på ligningslovens og merverdiavgiftslovens områder sammenlignet med gjeldende rett.

Departementet foreslår å videreføre adgangen til å ilegge betinget tvangsmulkt ved manglende etterlevelse av pålegg om bokføring, se lovutkastet § 14-1 første ledd bokstav b og nærmere omtale i punkt 20.3.2.6 nedenfor.

Departementet viser til forslag til § 11-1.

## **17.3 Pålegg om revisjon**

### **17.3.1 Gjeldende rett**

Skatte- og avgiftsmyndighetene har etter ligningsloven § 6-7 og merverdiavgiftsloven § 16-8 adgang til å gi visse selskaper pålegg om at ett eller flere av selskapets årsregnskap skal revideres av en registrert eller statsautorisert revisor i samsvar med revisorloven § 2-2. Ordningen ble innført i daværende § 4-15 i ligningsloven og § 15-12a i merverdiavgiftsloven ved lov 15. april 2011 nr. 10.

Pålegg om revisjon kan ilegges overfor to typer av selskaper. Ordningen gjelder for det første overfor aksjeselskaper hvor det er truffet beslutning om å unnlate revisjon i medhold av aksjeloven § 7-6. I tillegg kan pålegg om revisjon ilegges selskap som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 som er organisert etter en utenlandsk selskapsform som i det vesentligste tilsvarer definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 annet ledd, og som ikke har revisjonsplikt etter revisorloven § 2-1.

Vilkåret for å ilegge selskaper som nevnt pålegg om revisjon, er at deres årsregnskap er fastsatt i strid med bestemmelser gitt i eller i medhold av regnskapsloven eller bokføringsloven eller god regnskapsskikk eller bokføringsskikk. Pålegg om revisjon kan gis for slike forhold knyttet til årsregnskapet for siste regnskapsår samt de tre foregående årene, og kan gjøres gjeldende for inntil tre regnskapsår.

Etter ligningsloven § 6-7 nr. 6 og merverdiavgiftsloven § 16-8 sjette ledd kan departementet i forskrift gi nærmere regler om pålegg om revisjon. Med hjemmel i disse bestemmelsene er det gitt forskrift 2. mai 2012 nr. 390 om pålegg om revisjon.

Før pålegg om revisjon gis, skal det sendes skriftlig varsel med anledning for uttalelse innen en nærmere angitt frist, jf. forskrift om pålegg om revisjon § 2. Pålegget rettes til styret i selskapet. Det skal i pålegget settes en frist, normalt på seks uker, for selskapet til å innhente erklæring fra revisor om at denne påtar seg oppdraget, jf. forskriften § 3 siste ledd.

### **17.3.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår felles regler om pålegg om revisjon i skatteforvaltningsloven § 11-2. Bestemmelsen tilsvarer ligningsloven § 6-7 og merverdiavgiftsloven § 16-8. Reglene om pålegg om revisjon skal gjelde generelt, men antas først og fremst å ha betydning på områdene formues- og inntektsskatt og merverdiavgift.

Pålegg om revisjon skal kunne ilegges overfor selskaper som i skatteforvaltningsloven betegnes som skattepliktige og som oppfyller vilkårene i § 11-2 første ledd.

Departementet viser til forslag til § 11-2.



## **17.4 Klage over pålegg**

### **17.4.1 Gjeldende rett**

Den som blir ilagt pålegg om bokføring, kan klage over pålegget, jf. ligningsloven § 3-6, merverdiavgiftsloven § 16-7 tredje ledd som viser til ligningsloven § 3-6, og § 5a i særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven som viser til tolloven § 13-6. Klage, som kan være muntlig, må framsettes straks når den pålegget angår er til stede, og ellers innen tre dager. Den som har gitt pålegget skal enten omgjøre det eller snarest mulig legge klagen fram for nærmeste overordnede organ til avgjørelse. Pålegget skal etterkommes selv om klagen ikke er avgjort, med mindre det gis utsetting. Dersom klagen reiser rimelig tvil om lovligheten av pålegget, er det bestemt at slik utsetting bør gis.

Selskap som får pålegg om revisjon kan klage over pålegget etter ligningsloven § 6-7 nr. 5 og merverdiavgiftsloven § 16-8 femte ledd dersom det mener at det ikke har plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. Klagen må være skriftlig og skal settes fram innen tre uker. Skatte- og avgiftsmyndighetene kan bestemme at pålegget ikke skal settes i kraft før klagen er avgjort.

### **17.4.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en felles bestemmelse om klage over pålegg om bokføring og pålegg om revisjon i skatteforvaltningsloven § 11-3. De alminnelige klagereglene i lovens kapittel 13 vil ikke gjelde for pålegg om bokføring, og det er derfor behov for særskilte klageregler for denne typen pålegg. Det kan reises spørsmål ved om pålegg om revisjon vil være «enkeltvedtak» etter lovens § 1-2 bokstav d, slik at de alminnelige klagereglene kommer til anvendelse på slike avgjørelser. Departementet ser det likevel som hensiktsmessig at det gis særskilte klageregler også for pålegg om revisjon i skatteforvaltningsloven.

Bestemmelsen i § 11-3 bygger på reglene om klage over pålegg om revisjon i ligningsloven § 6-7 nr. 5 og merverdiavgiftsloven § 16-8 femte ledd. Etter departementets syn er disse reglene best tilpasset ordningene med pålegg om bokføring og revisjon.

Den som får pålegg om bokføring eller revisjon, kan klage over pålegget med den begrunnelse at det ikke foreligger plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget, jf. lovutkastet § 11-3 første ledd. Klage over pålegg om bokføring kan etter gjeldende rett i ligningsloven og merverdiavgiftsloven framsettes muntlig, mens klage over pålegg om revisjon må være skriftlig. Departementet foreslår en regel om at klage over pålegg om bokføring og pålegg om revisjon skal være skriftlig, da dette må anses mest hensiktsmessig for klage over denne typen pålegg. Vilåret om at klage over bokføringspålegg må framsettes straks når den pålegget angår er til stede foreslås ikke videreført, da dette etter departementets syn kan medføre unødig press på den pålegget

retter seg mot. Vedkommende bør få tilstrekkelig tid til å vurdere hvorvidt klage skal framsettes. Klagefristen foreslås å være tre uker, noe som er en utvidelse av klagefristen for bokføringspålegg sammenlignet med gjeldende rett.

Etter § 11-3 tredje ledd kan skattemyndighetene bestemme at pålegget ikke skal settes i kraft før klagen er avgjort.

Departementet viser til forslag til § 11-3.

## **18 LOVENS KAPITTEL 12: ENDRING UTEN KLAGE**

### **18.1 Innledning og sammendrag**

Skatteforvaltningsloven kapittel 12 har bestemmelser om endring uten klage. Kapitlet regulerer skattemyndighetenes adgang til å endre skattefastsettinger som er gjennomført etter lovens kapittel 9. Reglene gjelder også skattemyndighetenes adgang til å fatte vedtak om fastsetting i tilfeller hvor det av ulike årsaker ikke foreligger noen ordinær fastsetting etter lovens kapittel 9. I tillegg regulerer kapitlet blant annet adgangen til å endre enkeltvedtak som ikke gjelder skattefastsetting.

Enkeltvedtak om skattefastsetting skiller seg fra skattemyndighetenes øvrige vedtak i den forstand at de regulerer det materielle innholdet i en skatteforpliktelse. Vedtakene er av direkte betydning for hvor mye skatt eller avgift den enkelte er forpliktet til å betale. Med vedtak om skattefastsetting menes det samme som vedtak om «ligning» etter ligningsloven, vedtak om fastsetting av «avgiftsoppgjøret» etter merverdiavgiftsloven og tilsvarende vedtak om fastsetting av øvrige skattearter som foreslås omfattet av skatteforvaltningsloven. Begrepet «vedtak om skattefastsetting» er ikke legaldefinert i utkastet til skatteforvaltningslov, men slike avgjørelser vil omfattes av lovens begrep «enkeltvedtak», som er definert i lovutkastet § 1-2 bokstav d. Som det framgår av redegjørelsen til denne bestemmelsen i punkt 7.3.4.2 ovenfor, har vedtak om skattefastsetting det til felles at de er bestemmende for hvor mye skatt, herunder eventuell tilleggs-skatt og skjerpet tilleggs-skatt, som en skattepliktig skal svare. Vedtakene regulerer med andre ord innholdet i eller omfanget av en skatteforpliktelse.

Hensynet til korrekt beskatning tilsier at skattemyndighetene bør ha videre adgang til å fatte vedtak om å endre skattefastsettinger enn til å endre vedtak som ikke gjelder fastsetting. Departementet foreslår derfor å regulere adgangen til å endre skattefastsettingen og adgangen til å endre enkeltvedtak som ikke gjelder skattefastsetting, hver for seg.

Hoveddelen av lovens kapittel 12, nærmere bestemt §§ 12-1 til 12-10, gjelder endring av skattefastsetting. Disse bestemmelsene gir skattemyndighetene adgang til både å endre skattefastsettinger som den skattepliktige har gjennomført ved egenfastsetting, fastsettinger foretatt ved trekk og fastsettinger som følger av vedtak fra myndighetene.

Bestemmelsene gjelder dessuten både ved endring av vedtak skattemyndighetene har fattet under den ordinære fastsettingen (utskrivning av motorkjøretøyavgifter etter § 9-1 annet ledd og beregningen av formues- og inntektsskatt mv. etter § 9-2 tredje ledd), og endring av vedtak i tidligere endringssaker (vedtak myndighetene allerede har fattet i medhold av kapittel 12). Reglene kommer i tillegg til anvendelse i tilfeller der det ikke foreligger noen skattefastsetting fra tidligere, for eksempel fordi den skattepliktige ikke har fastsatt skatt ved levering av pliktig skattemelding.

Departementet foreslår at skattemyndighetene som hovedregel skal kunne endre skattefastsettingen i fem år etter utløpet av beskatningsperioden. Fristen skal være ti år dersom saken gjelder graverende skatteunndragelser. Endringsfristene er generelle i den forstand at de både gjelder ved endringer til fordel og ulempe for den skattepliktige. Innenfor fristene skal skattemyndighetene i utgangspunktet ha anledning til å endre skattefastsettingen så mange ganger som det er nødvendig for at fastsettingen skal bli riktig, herunder også endre vedtak i endringssak. Hvis skattemyndighetene skal endre et vedtak i endringssak til ulempe for den skattepliktige uten at det foreligger nye opplysninger, må det likevel sendes varsel om endringen innen fire måneder etter at det opprinnelige vedtaket ble fattet. Firemånedersfristen setter dermed en grense for hvor lenge skattemyndighetene kan endre fastsettingen når det ikke foreligger nye faktiske opplysninger i saken.

Departementet foreslår at det gis en egen bestemmelse om fastsetting av det faktiske grunnlaget for skattefastsettingen i tilfeller der dette framstår som uklart, det vil si skjønnsfastsetting. Departementet foreslår at skattemyndighetene skal fastsette det faktiske grunnlaget ved skjønn når det ikke foreligger noen fastsetting etter lovens kapittel 9 eller de opplysningene den skattepliktige har gitt ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på. Det faktiske grunnlaget for fastsettingen skal i slike tilfeller settes til det som framstår som riktig etter en vurdering av opplysningene i saken.

Bestemmelsen i lovutkastet § 12-11 gjelder endring av enkeltvedtak som ikke gjelder skattefastsetting. Vedtak om tvangsmulkt etter § 14-1 og overtredelsesgebyr etter § 14-7 er eksempler på vedtak som kan endres i medhold av denne bestemmelsen. Departementet foreslår at skattemyndighetene skal ha adgang til å endre slike vedtak etter tilsvarende regler som det som følger av forvaltningsloven § 35.

Lovutkastet kapittel 12 regulerer ikke den skattepliktiges adgang til å kreve endring eller overprøving av skattefastsettingen eller av vedtak som ikke gjelder skattefastsetting. Reglene om dette står dels i lovutkastet § 9-4 om den skattepliktiges adgang til selv å endre skattefastsettingen, og dels i kapittel 13 om klage.

## 18.2 Skattemyndighetenes adgang til å endre skattefastsettingen

### 18.2.1 Innledning

Den skattepliktige har behov for å kunne innrette seg etter at fastsettingen er endelig. Dette behovet blir sterkere jo lengre tid som er gått siden fastsettingen. Hensynet til korrekt beskatning tilsier samtidig at skattemyndighetene må ha adgang til å endre skattefastsettingen dersom denne er uriktig eller ufullstendig. Ved utforming av endringsreglene må derfor hensynet til at beskatningen skal bli korrekt avveies mot hensynet til forutberegnelighet for den skattepliktige.

### 18.2.2 Vilkår for endring av skattefastsetting

#### 18.2.2.1 Gjeldende rett

Skatteforvaltningsregelverket har i dag ulike bestemmelser om at skattemyndighetene kan endre skattefastsettingen eller etterberegne skatt og avgift. For skattearter der lovens utgangspunkt er at det er skattemyndighetene som har ansvar for den ordinære fastsettingen, skjer endringene som hovedregel ved omgjøring av et tidligere vedtak. Et eksempel på en slik bestemmelse er vedtak om endring av ligning etter ligningsloven § 9-5. For skattearter der den ordinære fastsettingen normalt gjennomføres ved egenfastsetting fra den skattepliktiges side eller ved trekk, vil endringene i mange tilfeller være resultat av skattemyndighetenes første vurdering av saken. Eksempler på dette er merverdiavgiftsloven §§ 18-1 og 18-2, særavgiftsforskriften § 6-6, folketrygdloven § 24-3 som gir ligningsloven kapittel 9 anvendelse i endringssaker om arbeidsgiveravgift, merverdiavgiftskompensasjonsloven § 14, artistskatteloven § 8 og svalbardskatteloven § 4-6.

Vilkårene for at myndighetene skal kunne endre den ordinære skattefastsettingen er utformet på forskjellig måte i de nevnte bestemmelsene. Det er likevel et gjennomgående trekk at det er endringsadgang når det ikke foreligger noen ordinær fastsetting, enten dette skyldes at den skattepliktige ikke har levert pliktige oppgaver eller at han eller hun av andre grunner er forbigått ved fastsettingen. Eksempler på dette er ligningsloven § 9-1 annet alternativ («forbigått ved ligningen»), merverdiavgiftsloven 18-1 første ledd bokstav a («omsetningsoppgave ikke er kommet inn»), særavgiftsforskriften § 6-6 («manglende [...] beregning av avgift») og artistskatteloven § 8 tredje ledd om fastsetting etter at fristen for å sende inn skattetrekk er oversittet.

Det er også et gjennomgående trekk at det er hjemmel for endring dersom fastsettingen er uriktig, for eksempel som følge av at den skattepliktige har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Eksempler på slike regler er ligningsloven § 9-1 første alternativ («uriktig lignet»), merverdiavgiftsloven § 18-1 første ledd bokstav b («omsetningsoppgave er uriktig eller ufullstendig [...]»), særavgiftsforskriften § 6-6 («mangelfull beregning av avgift») og artistskatteloven § 8 tredje ledd om at

skattekontoret kan fastsette et høyere eller lavere skattebeløp når det er grunn til å anta at skattetrekket er «uriktig».

Enkelte steder i regelverket angir endringshjemmelen etter sin ordlyd ingen vilkår for endring. Et eksempel på dette er merverdiavgiftskompensasjonsloven § 14 som bestemmer at skattekontoret kan kreve utbetalt kompensasjon «korrigert». Det må imidlertid også her innfortolkes et grunnleggende vilkår om at den fastsatte kompensasjonen er uriktig.

I tillegg er det bestemmelser om endring som er begrunnet i særlige forhold ved regelverket for den enkelte skatteart. Eksempler på dette er merverdiavgiftsloven § 18-1 første ledd bokstav c som gir endringsadgang når staten er påført avgiftstap som følge av at noen har vært registrert i Merverdiavgiftsregisteret uten å fylle vilkårene for dette, og ligningsloven § 9-1 om endring av ligning når skattelovgivningen foreskriver eller forutsetter endringer.

Motorkjøretøyavgiftsregelverket har ingen særskilte regler om endring av utskrevet avgift.

#### **18.2.2.2** *Departementets vurderinger og forslag*

##### *Innledning*

Departementet foreslår å samordne dagens bestemmelser om endring og etterberegning av skatt i en felles bestemmelse om endring mv. av skattefastsetting. Bestemmelsen er plassert i lovutkastet § 12-1.

Departementet foreslår at skattemyndighetene skal kunne ta skattefastsettingen opp til endring dersom fastsettingen er «uriktig» og når «skattelovgivningen foreskriver eller forutsetter endringer i andre tilfeller», jf. lovutkastet § 12-1 første ledd første punktum. Reglene skal også gjelde når det «ikke foreligger noen skattefastsetting» etter lovens kapittel 9, jf. annet punktum.

##### *Fastsettingen er «uriktig»*

Hvorvidt en fastsetting er «uriktig» eller ikke, beror på om skattereglene er anvendt riktig på det faktiske forhold som fastsettingen skal bygge på. De alminnelige sivilrettslige bevisreglene skal gjelde når skattemyndighetene vurderer om det er grunnlag for å endre skattefastsettingen.

Adgangen til å endre en uriktig fastsetting gjelder for det første fastsetting foretatt av den skattepliktige selv eller en trekkpliktig. Fastsettingen bygger i slike tilfeller på en uriktig melding, og det er på det rene at det da bør være endringsadgang. Skattemyndighetene kan endre grunnlaget for beregning av formues- og inntektsskatt allerede fra det tidspunktet skattemeldingen er levert. Det er dermed ikke nødvendig at

det foreligger et skatteoppgjør før det gjennomføres endringssak etter lovutkastet § 12-1.

Hensynet til at beskatningen skal bli riktig tilsier at myndighetene for det andre bør kunne endre en fastsetting som følger av et vedtak de selv har fattet. Bestemmelsen i § 12-1 første ledd første punktum gir derfor også skattemyndighetene hjemmel til å endre skattefastsettingen i slike tilfeller. Endringsadgangen foreligger både når det uriktige vedtaket ble fattet under den ordinære fastsettingen, som ved fastsetting av motorkjøretøyavgifter etter lovutkastet §§ 9-1 annet ledd og 9-2, og ved feil i et vedtak skattemyndighetene har fattet i medhold av kapittel 12 (endring av vedtak om å endre skattefastsettingen). Også etter gjeldende rett har skattemyndighetene adgang til å endre vedtak i endringssak.

I praksis består adgangen til å «endre» skattefastsettingen etter lovutkastet § 12-1 dels av å ta en sak opp til endring, og dels av å fatte vedtaket i saken. Skillet mellom de to delene av saksbehandlingen kommer blant annet til uttrykk i lovutkastet § 12-6 der det framgår at det er tilstrekkelig for skattemyndighetene å «ta opp» saken for å avbryte fristene for endring av skattefastsetting. Normalt er det ett og samme organ som har myndighet til å ta opp saken og å fatte endringsvedtaket. Et unntak fra dette gjelder likevel på petroleumsskatteområdet der myndigheten er delt mellom Oljeskattekontoret og Oljeskattenemnda.

Den enkelte endringssak vil ofte bare omfatte ett eller flere spørsmål som er en del av den skattepliktiges samlede skattefastsetting. Det er da bare dette eller disse spørsmålene som er endringssakens gjenstand, ikke hele skattefastsettingen som sådan. Skattemyndighetene kan ikke ta opp flere spørsmål til endring enn det omstendighetene som begrunner endringsadgangen tilsier. Dette innebærer at dersom bare deler av den skattepliktiges skattefastsetting er uriktig, er det kun disse delene som kan endres i medhold av § 12-1. Et eksempel på dette er at den skattepliktige har gitt uriktige opplysninger i én av postene i skattemeldingen som fastsettingen bygger på, mens skattemeldingen for øvrig er riktig og fullstendig.

Det at det i mange tilfeller bare er deler av skattefastsettingen som tas opp til endring, har også betydning i andre sammenhenger enn ved spørsmålet om hvor langt vilkårene i lovutkastet § 12-1 kan begrunne endring. Eksempler på dette er vurderingen av hvilken frist som gjelder for å ta opp fastsettingen til endring, hvilke forhold som kan påklages og hva som kan være del av en sak om endring av det aktuelle endringsvedtaket.

I merverdiavgiftsloven er § 18-1 den sentrale bestemmelsen om fastsetting av beregningsgrunnlaget for utgående avgift og beløpet for inngående avgift. Første ledd bokstav c gir hjemmel for å fatte vedtak om fastsetting dersom staten har lidd tap som følge av at noen er blitt registrert i Merverdiavgiftsregisteret eller blitt stående registrert uten å fylle vilkårene for registrering. Endring av fastsettingen for forhåndsregistrerte virksomheter som ikke oppnår beløpsgrensen for registrering

innen den forutsatte tid, er et eksempel på tilfeller som omfattes av denne bestemmelsen. Etterberegning etter første ledd bokstav c skiller seg fra bokstav b ved at det er feil ved registreringen som gir den det gjelder status som avgiftssubjekt, ikke at opplysninger i omsetningsoppgaven for den aktuelle terminen er uriktig eller ufullstendig. Etter lovutkastet § 12-1 er det endringsadgang dersom fastsettingen som sådan er «uriktig», det er altså ikke nødvendig at det er feil i skattemeldingen som ligger til grunn for fastsettingen. Departementet legger til grunn at vilkåret om uriktig fastsetting vil være oppfylt når det er foreligger en fastsetting for noen som ikke fyller kravene for registrering i Merverdiavgiftsregisteret. Det er derfor ikke behov for en egen bestemmelse tilsvarende den som i dag følger av merverdiavgiftsloven § 18-1 første ledd bokstav c.

I merverdiavgiftsloven § 18-2 er det en bestemmelse om fastsetting av beløp som selgeren på uriktig måte har betegnet som merverdiavgift dersom avgiftssubjektet ikke har tatt beløpet med i omsetningsoppgaven. Skjønnsfastsetting av beløp som uriktig er betegnet som merverdiavgift omfattes ikke av § 18-1 fordi det ikke er tale om fastsetting av utgående avgift i egentlig forstand. Denne typen saker skal imidlertid være omfattet av forslaget til § 12-1. Det er slik at vedtak som i dag fattes etter merverdiavgiftsloven § 18-2 innebærer at avgiftsfastsettingen endres fordi den foreliggende fastsettingen ikke er foretatt i samsvar med loven, nærmere bestemt merverdiavgiftsloven § 15-1 femte ledd og § 15-11 første og annet ledd. Fastsettingen er med andre ord ikke korrekt, og vilkåret i lovutkastet § 12-1 om at fastsettingen kan endres fordi den er «uriktig», vil dermed være oppfylt.

Særavgiftsforskriften § 6-6 har regler om etterberegning av særavgifter. Den gjelder ved manglende eller mangelfull beregning av avgift, ved refusjon på grunn av uriktige eller mangelfulle opplysninger og når varer levert uten avgift eller med redusert sats er benyttet til avgiftspliktige formål. I alle disse tilfellene vil den gjeldende fastsettingen være «uriktig» etter lovutkastet § 12-1.

*Lovgivningen «foreskriver eller forutsetter endringer i andre tilfeller»*

Alternativet «når skattelovgivningen foreskriver eller forutsetter endringer i andre tilfeller» i lovutkastet § 12-1 første ledd gir hjemmel for å endre skattefastsettinger som var riktige da de ble foretatt. Med lovgivningen menes ikke bare formell lov, men også rettsregler som følger av forskrifter og skatteavtaler med andre land. Alternativet tilsvarende ligningsloven § 9-1 siste alternativ og skal forstås på samme måte. Eksempler på at lovgivningen foreskriver endring er skatteloven § 14-7 første ledd om tilbakeføring av underskudd, § 14-70 fjerde ledd om manglende oppfyllelse av vilkår for skattefritak og § 14-80 annet ledd om omgjøring av ligning ved utjevning av åndsverksinntekt. Et eksempel på at lovgivningen forutsetter endring er at vilkårene for nedsettelse av skatt etter skatteloven § 2-1 tiende ledd ikke lenger er oppfylt som følge av opphold i Norge i perioden etter at ligningen er fastsatt.

Reglene om justering og tilbakeføring av inngående merverdiavgift i merverdiavgiftsloven kapittel 9 innebærer at tidligere fradragsført avgift blir korrigert

som følge av endret bruk. Justeringen eller tilbakeføringen skal imidlertid foretas i omsetningsoppgave i det året bruksendringen finner sted, ikke ved endring av avgiftsfastsettingen for terminen da avgiften opprinnelig ble fradragsført. Denne typen saker skal ikke behandles etter reglene i kapittel 12 fordi lovgivningen her ikke gir anvisning på endring av en tidligere avgiftsfastsetting.

#### *Det foreligger ikke noen skattefastsetting etter lovens kapittel 9*

Departementet foreslår at bestemmelsene om endring av skattefastsetting også skal gjelde i tilfeller hvor det «ikke foreligger noen skattefastsetting» etter lovens kapittel 9, jf. lovutkastet § 12-1 første ledd annet punktum. I gjeldende rett er det som nevnt stor grad av likebehandling av tilfeller hvor fastsettingen er uriktig og tilfeller hvor det ikke er noen fastsetting fra tidligere. Etter departements vurdering er det heller ikke grunn til å behandle de to alternativene forskjellig i skatteforvaltningsloven. Prinsipielt sett gjennomføres det likevel ikke noen *endring* av fastsetting når myndighetene fatter vedtak i saker der det ikke finnes noen fastsetting fra tidligere. Departementet foreslår derfor av språklige grunner at alternativet som gir skattemyndighetene vedtakskompetanse der det ikke foreligger noen fastsetting, skilles ut som et eget punktum i § 12-1 første ledd. Etter bestemmelsen skal reglene om endring av skattefastsetting gjelde tilsvarende når det ikke foreligger noen fastsetting. Fastsetting etter denne bestemmelsen er aktuelt dersom den skattepliktige ikke har gjennomført egenfastsetting eller er forbigått ved fastsettingen fordi det ikke er gjennomført fastsetting ved vedtak eller ved trekk, jf. lovutkastet §§ 9-1 og 9-2.

Saker om tilbakegående avgiftsoppgjør etter merverdiavgiftsloven § 8-6 omfattes ikke av endringsreglene i lovutkastet §§ 12-1 f. Denne bestemmelsen gir avgiftssubjektet en viss rett til fradrag for anskaffelser foretatt forut for registrering i Merverdiavgiftsregisteret. Det er imidlertid ikke tale om endring av en manglende avgiftsfastsetting i den terminen anskaffelsen skjedde.

#### *Generelt om vilkårene for endring*

Vilkårene for endring etter lovutkastet § 12-1 første ledd er i utgangspunktet objektive. Dette betyr at spørsmålet om den skattepliktige kan lastes for feilen, ikke er av betydning for om det er adgang til å ta opp en sak i medhold av § 12-1. Helt unntaksvis må det likevel kreves subjektiv skyld hos den skattepliktige. Etter merverdiavgiftsloven § 18-1 første ledd bokstav b kreves det etter praksis kvalifisert uaktsomhet hos avgiftssubjektet for at avgiftsmyndighetene skal kunne fatte vedtak om å nekte fradrag for inngående avgift basert på en faktura der selger uriktig har beregnet utgående avgift. Kravet gjelder også i de tilfellene hvor kjøperen har tatt feil ved den rettslige vurderingen av om det foreligger avgiftsplikt for selgeren. Departementet legger til grunn at det samme kravet om subjektiv skyld skal gjelde ved tilsvarende fastsettinger etter forslaget til skatteforvaltningsloven § 12-1.

Det har vært diskutert om merverdiavgiftsloven § 18-1 første ledd bokstav c gir grunnlag for etterberegning dersom den det gjelder ikke kan bebreides for feilregistreringen i Merverdiavgiftsregisteret. I forarbeidene til den tilsvarende



bestemmelsen i merverdiavgiftsloven 1969, Ot.prp. nr. 84 (1988-1989) s. 3, er det uttalt at bestemmelsen er objektiv, men dette utgangspunktet er modifisert noe i senere praksis. Departementet går inn for at det ved tilsvarende fastsetting etter skatteforvaltningsloven § 12-1 ikke skal være krav om subjektiv skyld hos den det gjelder. Hvorvidt den det gjelder har handlet i god tro og om avgiftsmyndighetene er ansvarlig for feilregistreringen, er imidlertid momenter som vil komme inn ved vurderingen av om skattefastsettingen skal tas opp til endring, se nedenfor.

Skattemyndighetenes endringsadgang etter § 12-1 første ledd gjelder både når endringen av skattefastsettingen er til gunst og når den er til ugunst for den skattepliktige. Det skal være opp til myndighetene å avgjøre om de skal ta skattefastsettingen opp til endring. Dette innebærer på den ene side at skattemyndighetene ikke har plikt til å endre alle uriktige fastsettelser mv. I en del tilfeller vil feilene for eksempel kunne gjelde så små beløp eller forhold som ligger så langt tilbake i tid at det ikke er hensiktsmessig å gjennomføre endringene. På den annen side kan den skattepliktige ikke kreve at skattemyndighetene retter opp gamle feil til hans eller hennes fordel. Det er den skattepliktige som er ansvarlig for at skattefastsettingen er riktig, og utover reglene om endring av egenfastsetting og klage har den skattepliktige ikke krav på endring eller ny behandling av fastsettingen. I gjeldende rett er endringsbestemmelsene i de aller fleste tilfeller utformet på samme måte, ved at skattemyndighetene har rett, men ikke plikt, til å endre fastsettingen, jf. eksempelvis ligningsloven § 9-5, merverdiavgiftsloven § 18-1 og særavgiftsforskriften § 6-6.

#### *Vurderingen av om en fastsetting skal tas opp til endring*

Departementet går inn for at det skal framgå av loven hvilke hensyn skattemyndighetene skal ta i betraktning når de vurderer om de skal benytte endringsadgangen, jf. lovutkastet § 12-1 tredje ledd. Det foreslås nærmere bestemt at myndighetene blant annet skal legge vekt på spørsmålets betydning, den skattepliktiges forhold, sakens opplysning og den tid som er gått. Oppregningen er ikke uttømmende, slik at andre momenter kan være relevante ut fra omstendighetene i den enkelte sak. Bestemmelsen er utformet etter mønster av ligningsloven § 9-5 nr. 7. For skattearter som i dag ikke fastsettes etter ligningsloven, er det i loven ikke gitt tilsvarende føringer på «kan-vurderingen». Etter departementets vurdering er hensynene som er nevnt i ligningsloven § 9-5 nr. 7 av en slik karakter at det likevel er naturlig for myndighetene å legge vekt på dem når de tar stilling til om de skal fatte vedtak om fastsetting av merverdiavgift, særavgifter mv. Departementet har i flere administrative uttalelser lagt til grunn at det også i slike saker er naturlig for skattemyndighetene å ta utgangspunkt i de samme hensynene som framgår av ligningsloven § 9-5 nr. 7 når de utøver «kan-skjønn».

Vurderingen etter tredje ledd skal gjennomføres enten endringen er til gunst eller til ugunst for den skattepliktige. I forarbeidene til ligningsloven § 9-5 nr. 7, Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) s. 111, er det uttalt at det gjelder å finne den rette balansen mellom målet om at enhver skattefastsetting skal være så riktig som mulig, ulempene ved å gripe inn i

et etablert rettsforhold og det endringssaken vil medføre av tid og arbeid til fortrensel for skattemyndighetenes øvrige oppgaver. Denne avveiningen vil være sentral også ved anvendelsen av skatteforvaltningsloven § 12-1.

I Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) s. 112, er momentene «spørsmålets betydning», «skattyterens forhold» og «sakens opplysning» omtalt som følger:

*”Spørsmålets betydning” vil oftest gå på størrelsen av det skattebeløp som det kan være på tale å legge til eller trekke fra. Det vil også ha betydning om feilen skaper påtagelig ulikhet mellom skattytere, og om den får prinsipiell betydning eller gjelder en enkeltstående sak.*

*”Skattyterens forhold” sikter til flere sider. En side er om skattyteren har gjort en rimelig innsats for å oppfylle sine plikter overfor ligningsforvaltningen, har vist forsømmelighet eller endog forsøkt å skjule sin skatteplikt. En annen side er om skattyterens økonomi skaper et sterkt behov for at han får en feil rettet i sin favør, eller om hans økonomi er så omfattende og komplisert at småfeil vanskelig er til å unngå.*

*”Sakens opplysning” sikter til en vurdering av det arbeid som må antas å gjenstå for å forberede et forsvarlig grunnlag for en realitetsavgjørelse, og til påliteligheten av de opplysninger man kan regne med å skaffe fram. Ikke minst det siste kan veie mye hvis det er gått lang tid.”*

Det følger av forarbeidene til ligningsloven at momentet «den tid som er gått», kan få noe ulik betydning avhengig av om det er spørsmål om endring til gunst eller til ugunst for den skattepliktige.

Om endringer til gunst for skattyteren heter det blant annet at det «ligger i systemet at skattyteren forutsettes å kontrollere ligningen raskt og klage innen tre uker hvis han finner feil». Det samme må etter departementets vurdering gjelde i saker hvor den skattepliktige selv har ansvaret for å gjennomføre hele eller deler av skattefastsettingen ved levering av skattemelding. Utgangspunktet er derfor at den skattepliktige i slike tilfeller må forventes å rette feil ved fastsettingen som vil være til hans eller hennes fordel innenfor fristen for endring av egenfastsettingen. Likevel vil det ikke være uvanlig at det også etter dette avdekkes feil, for eksempel ved skattemyndighetenes kontroller. Skattemyndighetene bør derfor ikke legge for stor vekt på tidsmomentet i en periode rett etter utløpet av fristen for å gjennomføre egenfastsettingen. Hvorvidt fastsettingen skal tas opp til endring, vil imidlertid her som ellers bero på en sammensatt vurdering der skattemyndighetenes arbeidsbelastning og de øvrige momenter tas i betraktning. Etter hvert som tiden går bør det derimot legges mer vekt på tidsmomentet.

Om endringer som er til ulempe for den skattepliktige er det uttalt i forarbeidene til ligningsloven:

*«Mange kontrolltiltak som settes i verk for å hindre at inntekt og formue urettmessig unngår beskatning, virker over et lengre tidsrom. Det er derfor ikke unormalt at bokettersyn m.v.*

*avdekker feil for flere år bakover, og ikke bare for den skattyter kontrollen gjelder. Innenfor de frister § 9-6 setter, er det derfor i slike saker ikke grunn til å legge stor vekt på om det er gått kortere eller lengre tid. Tidsmomentet kommer mest inn når feilen er så liten at det vil virke som utidig pirk å rette den opp flere år senere.»*

Også på dette punktet vil tidsmomentet gjøre seg gjeldende på samme måte etter forslaget til § 12-1 i skatteforvaltningsloven som etter ligningsloven § 9-5 nr. 7. Det er ikke mulig for skattemyndighetene å gjennomføre grundige og fullstendige kontroller av alle fastsetninger hvert eneste år. Når skattemyndighetene for eksempel avdekker gjennomgående feil av mer enn bagatellmessig karakter, vil tidsmomentet i mange tilfeller ikke være et tungtveiende hensyn mot endring også for beskatningsperioder som ligger forholdsvis lang tilbake i tid.

Det er som hovedregel det organet som har myndighet til å fatte vedtaket om endring av skattefastsettingen, som skal foreta den forutgående vurderingen av om saken skal tas opp til endring. I tilfeller der myndigheten til å ta opp saken og å fatte vedtaket er delt mellom to organer, vil likevel begge måtte foreta den skjønnsmessige vurderingen etter tredje ledd på hvert sitt stadium av saken. Tredje ledd annet punktum er et utslag av dette. Den innebærer at Oljeskattekontoret skal vurdere om det er grunn til å iverksette en endringssak, mens Oljeskattenemnda eller Klagenemnda for petroleumsskatt senere kan henlegge saken dersom de finner grunn til dette.

#### *Plikt til å ta opp en fastsetting til endring i visse tilfeller*

Departementet går inn for at skattemyndighetene i noen tilfeller *skal* endre skattefastsettingen, jf. lovutkastet § 12-1 fjerde ledd. Myndighetene har da plikt til å gjennomføre endringen uten å foreta noen vurdering av om det er grunn til å ta saken opp til endring.

Skattemyndighetene skal for det første ha plikt til å gjennomføre endring når endringen følger av, eller forutsettes i, utfallet av en domstolsavgjørelse. Tilsvarende bestemmelser finnes i dag i ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a og merverdiavgiftsloven § 18-4 femte ledd første punktum.

For det andre skal skattemyndighetene endre skattefastsettingen når dette følger av avtale med en fremmed stat for å forebygge dobbeltbeskatning. En tilsvarende bestemmelse finnes i dag i ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav c.

I ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav b er det en bestemmelse om at skattekontoret har plikt til å ta en sak opp til endring når skattelovgivningen foreskriver endringer som følge av senere inntrufne omstendigheter. Departementet foreslår at denne ikke videreføres i skatteforvaltningsloven. Spørsmålet om endring som følge av senere inntrufne omstendigheter skal dermed vurderes etter § 12-1 første ledd som fastsetter at skattemyndighetene «kan» endre fastsettingen.

#### *Hvem et vedtak om endring av skattefastsetting kan fattes overfor*

Vedtak om endring etter lovutkastet § 12-1 skal fattes overfor den skattepliktige som skattefastsettingen gjelder. Andre skattepliktige eller tredjeparter kan som den klare hovedregel ikke være part i saken. Et unntak fra dette skal imidlertid gjelde i saker om artistskatt og svalbardskatt. Departementet foreslår at skattemyndighetene skal kunne gjøre den som har trekkplikt etter artistskatteloven § 7 og svalbardskatteloven § 5-2 til part i sak om endring av skattefastsetting for utenlandske artister og lønnsstakere mv. på Svalbard, jf. lovutkastet § 12-10. Årsaken til at det bør gis en særbestemmelse om dette er at den trekkpliktige i disse tilfellene kan stilles til ansvar for manglende innbetalt skatt, jf. artistskatteloven § 7 femte ledd og svalbardskatteloven § 5-2 sjette ledd. Etter departementets vurdering er det da rimelig at den trekkpliktige også har partsrettigheter i saken om fastsetting av skatten.

### **18.2.3 Om hvilke organer som skal kunne fatte vedtak om endring av skattefastsettingen**

#### **18.2.3.1 Gjeldende rett**

Etter gjeldende rett har skattekontoret og skatteklagenemnda myndighet til å fatte vedtak om endring av ligning når skattemyndighetene tar opp saker på eget initiativ, jf. ligningsloven § 9-8, jf. § 9-5. Ligningslovens bestemmelser gjelder tilsvarende i endringssaker om arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven § 24-3 tredje ledd, og i saker om svalbardskatt, jf. svalbardskatteloven § 4-3 første ledd og § 4-7.

I artistskatteloven er det skattekontoret som har myndighet til å fastsette skatten ved skjønn, jf. § 8 tredje ledd.

I petroleumsskatteloven er myndigheten til å fatte vedtak om endring av ligning lagt til Oljeskattenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt, jf. § 6 første ledd bokstav g.

Etter merverdiavgiftsloven har avgiftsmyndighetene myndighet til å fatte vedtak i medhold av §§ 18-1 og 18-2. Skattekontoret og Skattedirektoratet kan omgjøre vedtak i medhold av § 18-4.

Tollregionen kan fatte vedtak om etterberegning etter særavgiftsforskriften § 6-6.

Det er skattekontoret som har hjemmel til å kreve merverdiavgiftskompensasjon korrigert etter merverdiavgiftskompensasjonsloven § 14.

#### **18.2.3.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår at myndigheten til å fatte vedtak om å endre skattefastsettingen etter skatteforvaltningsloven § 12-1 skal ligge til skattekontoret, Oljeskattenemnda og tollregionen, som er skattemyndigheter i første instans etter lovutkastet § 2-7.

På merverdiavgiftsområdet innebærer forslaget om at det bare er skattemyndighetene i første instans som skal kunne fatte vedtak om endring av skattefastsettingen en endring av gjeldende rett. Merverdiavgiftsloven §§ 18-1 og 18-4 gir i dag både skattekontoret og Skattedirektoratet hjemmel til å fatte vedtak om avgiftsfastsettingen. I praksis benytter direktoratet sjelden denne adgangen, og etter departementets vurdering er det hensiktsmessig at bare skattekontoret skal være kompetent vedtaksmyndighet etter skatteforvaltingsloven. Direktoratet kan i kraft av å være overordnet organ for skattekontoret gi instruks om hvordan myndigheten skal utøves dersom det skulle være behov for dette.

Også for de skatteartene som i dag omfattes av ligningsloven innebærer forslaget om at det bare er skattemyndighetene i første instans som skal ha vedtaksmyndighet, en viss endring av gjeldende regler. Skattekontoret kan i dag omgjøre vedtak i endringssak når det faktiske grunnlaget for vedtaket som endres, var uriktig eller ufullstendig, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 1 bokstav b, jf. § 9-8. Dersom omgjøringen skyldes andre forhold, det vil si endret rettsanvendelse eller endring av skjønnsmessige vurderinger, må saken derimot avgjøres av skatteklagenemnda etter krav fra skattekontoret, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 3, jf. § 9-8. I praksis har det vist seg at skatteklagenemnda relativt sjelden bruker omgjøringsadgangen. Det store flertallet av saker som behandles av skatteklagenemnda, er klager fra de skattepliktige, jf. ligningsloven § 9-2. Etter departementets vurdering bør nemndas myndighet begrenses til å avgjøre klagesaker. Klagenemnda for merverdiavgift er til sammenligning et rent klageorgan på sitt område, jf. merverdiavgiftsloven § 19-1. Departementet foreslår derfor at det bare er skattekontoret som skal kunne omgjøre skattekontorets vedtak om endring av skattefastsettingen. Skattekontoret får dermed en adgang til å endre vedtak i endringssaker som er generell i den forstand at den gjelder uavhengig av om omgjøringen gjelder den skjønnsmessige fastsettingen, endret anvendelse av skattelovgivningen eller nye faktiske opplysninger.

Forslaget medfører at myndighet som i dag ligger hos skatteklagenemnda overføres til skattekontoret. Hensynet til den skattepliktige vil være ivaretatt ved at skattekontorets vedtak alltid kan påklages til nemnda etter lovutkastet kapittel 13. I dag er det til sammenligning ingen klageadgang for den skattepliktige dersom han eller hun ikke er enig i et vedtak skatteklagenemnda fatter etter ligningsloven § 9-5 nr. 3. I tillegg foreslår departementet at skattekontoret må sende varsel om at vedtaket vil bli vurdert endret innen fire måneder etter at det ble fattet, dersom endringen er til ulempe for den skattepliktige og det ikke foreligger nye opplysninger, jf. punkt 18.2.6.2 nedenfor. Denne fristbestemmelsen er ny og setter strengere tidsmessige grenser for hvor lenge skattemyndighetene kan endre sin rettsanvendelse eller skjønnsmessige vurdering enn det som i mange tilfeller gjelder i dag.

Petroleumsskattelovens regler om vedtaksmyndighet i endringssaker avviker fra det som er ligningslovens normalordning. Oljeskattenemnda avgjør saker om endring av den ordinære ligningen, jf. § 6 nr. 1 bokstav g tredje ledd første punktum. Nemnda skal behandle de sakene som tas opp av Oljeskattekontoret, jf. annet ledd. Vedtak i

endringssaker kan overprøves av Klagenemnda for petroleumsskatt når Oljeskattekontoret krever det, jf. femte ledd. Departementet går inn for at denne kompetansefordelingen videreføres i skatteforvaltningsloven. Det foreslås derfor en bestemmelse i lovutkastet § 12-1 annet ledd om at Oljeskattekontoret kan kreve at Klagenemnda for petroleumsskatt overprøver vedtak fra Oljeskattenemnda.

Departementet viser til forslag i Prop. 1 LS (2014-2015) kapittel 13 om ny klagenemndsordning på skatteområdet. Forslagene er innarbeidet i lovforslaget som fremmes i høringsnotatet her, jf. punkt 8.8 ovenfor.

## **18.2.4 Om det faktiske grunnlaget for skattefastsettingen. Skjønnfastsetting.**

### **18.2.4.1 Gjeldende rett**

I det gjeldende skatteforvaltningsregelverket er spørsmålet om hvordan skattemyndighetene skal fastsette det faktiske grunnlaget for skattefastsettingen regulert på ulike måter.

Ligningsloven §§ 8-1 og 8-2 skiller mellom ligning på bakgrunn av selvangivelse mv. og skjønnsligning som innebærer at myndighetene setter skattyters oppgaver til side. Det følger av hovedbestemmelsen i § 8-1 første ledd første punktum at ligningsmyndighetene skal avgjøre hvilke faktiske forhold som skal legges til grunn for ligningen etter en prøving av de opplysningene skattyteren har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger. Etter annet punktum kan ligningsmyndighetene korrigere poster i skattyters selvangivelse som er uriktige eller ufullstendige. Det er antatt at bestemmelsene ikke gir uttrykk for mer enn det som allerede følger av alminnelige ulovfestede bevisregler. Dette innebærer blant annet at myndighetene skal foreta en fri bevisvurdering basert på alle opplysningene som foreligger i saken.

I ligningsloven § 8-1 nr. 1 tredje punktum er det inntatt en bestemmelse om at ligningsmyndighetene kan endre skjønnsmessige poster som skattyteren har ført opp, når de finner grunn til det. Ligningsloven § 8-1 nr. 2 har en særregel om ligning av sjømenn bosatt i utlandet som ikke har sendt selvangivelse.

Hovedregelen om skjønnsligning i ligningsloven følger av § 8-2, som i nr. 1 fastslår at ligningsmyndighetene kan sette skattyters oppgaver til side og fastsette grunnlaget for ligningen ved skjønn når de finner at oppgavene ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingene på. Bestemmelsen angir enkelte eksempler på når det kan foreligge skjønnsgrunnlag, nærmere bestemt at:

- oppgavene lider av feil eller regnskapet oppgavene bygger på, ikke er ført i samsvar med lov og forskrifter, og disse forhold svekker tilliten til oppgavene eller regnskapet i sin alminnelighet,
- oppgavene viser en dårligere bruttofortjeneste enn hva andre skattytere under sammenlignbare forhold har oppnådd, eller som det var grunn til å vente at

- skattyteren ville oppnå, og skattyteren ikke kan forklare det unormale resultatet, eller
- det ikke er rimelig sammenheng mellom skattyterens oppgitte inntekt, sannsynlige privatforbruk og eventuell formuesbevegelse.

I § 8-2 nr. 2 er det en hjemmel for skjønnsligning dersom skattyter ved påkrav ikke har gitt opplysninger etter § 6-1, ikke har medvirket til kontroll etter § 6-5 eller ikke har oppfylt dokumentasjonsplikten som følger av § 4-12 nr. 2.

Ligningsloven § 8-2 nr. 3 fastsetter at ligningen skal fastsettes ved skjønn hvis skattyteren ikke har levert selvangivelse, næringsoppgave eller oppgave etter § 4-12 nr. 1. Formue og inntekt kan da ikke settes lavere enn ved foregående ligning, med mindre ligningsmyndighetene finner det sannsynlig at tallene har vært lavere.

Begrepet «skjønn» forekommer flere andre steder i skatteforvaltningsregelverket.

I merverdiavgiftsloven § 18-1 er begrepet «skjønn» helt sentralt i den forstand at det etter lovens ordlyd omfatter ethvert vedtak hvor skattemyndighetene fastsetter beregningsgrunnlaget for utgående avgift og beløpet for inngående avgift, herunder vedtak som går ut på å rette kjente feil i avgiftsfastsettingen. Avgiftsoppjøret kan i følge bestemmelsen fastsettes ved skjønn når:

- omsetningsoppgave ikke er kommet inn,
- omsetningsoppgaven er uriktig eller ufullstendig eller bygger på regnskap som ikke er ført i samsvar med gjeldende regnskapslovgivning, eller
- noen er blitt registrert i Merverdiavgiftsregisteret eller blitt stående registrert uten å fylle vilkårene for registrering og staten på grunn av dette er påført et avgiftstap.

Det følger av artistskatteloven § 8 tredje ledd at skattekontoret kan fastsette skatten ved «skjønn» når fristen for innsendelse av skattetrekk er oversittet. Skattetrekket kan også fastsettes til et høyere eller lavere beløp når det er grunn til å anta at det innbetalte beløpet er uriktig. Svalbardskatteloven § 4-6 første ledd tredje punktum har en regel om at lønnstrekk skal fastsettes ved «skjønn» når fristen for å levere lønnsoppgave er oversittet.

I regelverket for de øvrige skatteartene som foreslås omfattet av skatteforvaltningsloven finnes det ikke bestemmelser om myndighetenes bevisvurdering. Dette innebærer blant annet at det faktiske grunnlaget for fastsetting av særavgifter og merverdiavgiftskompensasjon må gjennomføres fullt ut på bakgrunn av ulovfestede regler.

#### **18.2.4.2** *Departementets vurderinger og forslag*

##### *Innledning*

Som nevnt finnes det i skatteforvaltningsregelverket for øvrig ikke bestemmelser om myndighetens bevisvurdering tilsvarende det som følger av ligningsloven § 8-1 nr. 1 første og annet punktum. Etter departementets vurdering er det heller ikke behov for slike regler i skatteforvaltningsloven. De alminnelige ulovfestede bevisreglene vil dermed gjelde ved skattemyndighetenes saksbehandling. I tillegg foreslås det en egen bestemmelse om skjønnsfastsetting i lovutkastet § 12-2. Dette innebærer samlet sett at skattemyndighetene skal foreta en fri bevisbedømmelse av alle opplysningene i saken og legge til grunn det mest sannsynlige faktum.

I noen tilfeller vil bevisbedømmelsen eller rettsanvendelsen inneholde skjønnsmessige elementer, for eksempel ved verdsettelse, ved fordeling av inntekts-, formues- eller fradragsposter eller ved fastsetting av mengder. Ligningslovens opprinnelige utgangspunkt var at det er ligningsmyndighetene som skal fastsette beløp som må anslås ved skjønn. Skattyter har etter ligningsloven § 4-3 nr. 1 annet punktum bare plikt til å gi de opplysninger som er nødvendige for at ligningsmyndighetene skal kunne foreta fastsettingen. Videre følger det av ligningsloven § 8-1 nr. 1 tredje punktum at myndighetene kan endre skjønnsmessige beløp dersom skattyteren har ført opp dette, jf. også Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) s. 98. Rettspraksis har modifisert dette utgangspunktet i retning av at skattemyndighetene må påvise at skattyters skjønnsfastsetting er feil. Dette kravet foreslås videreført i skatteforvaltningsloven. Forslaget om innføring av egenfastsetting for formues- og inntektsskatt mv. medfører at den skattepliktige har plikt til å anslå skjønnsmessige beløp der dette er en nødvendig del av skattefastsettingen. For at det skal være adgang til å fatte vedtak om endring av fastsettingen etter lovutkastet § 12-1, må skattemyndighetene dermed påvise at den skattepliktiges egen fastsetting er uriktig. Det er ikke tilstrekkelig for skattemyndighetene å sannsynliggjøre at et forsvarlig skjønn kan gi et annet resultat enn det den skattepliktige har kommet til. Et unntak fra dette vil kunne gjelde i tilfeller hvor den skattepliktiges skjønnsmessige anslag gjelder poster som inngår i oppgaver som må settes til side fordi det ikke er forsvarlig å legge dem til grunn for fastsettingen. Dersom den skattepliktiges oppgaver må settes til side i sin helhet fordi de samlet sett ikke er forsvarlig å bygge fastsettingen på, vil dette ut fra sammenhengen i den enkelte sak i praksis medføre tilsidesettelse av enkeltposter som skattemyndighetene ikke konkret kan påvise at er feil og hva feilen består av.

Departementet går inn for at det i lovutkastet § 12-2 gis en egen bestemmelse om skjønnsfastsetting av det faktiske grunnlaget for skattefastsettingen der dette ikke framgår av opplysningene som foreligger i saken. Bestemmelsen skal ikke i seg selv være en selvstendig hjemmel for endring av skattefastsettingen, men kommer til anvendelse når skattemyndighetene bruker endringsadgangen som følger av lovutkastet § 12-1 i saker der faktum er uavklart. Bestemmelsen gir adgang til skjønnsfastsetting ved alle de tre formene for skattefastsetting (levering av skattemelding, vedtak og fastsetting ved trekk) som følger av lovens kapittel 9.

#### *Vilkår for skjønnsfastsetting*



Departementet foreslår for det første at skattemyndighetene skal kunne fastsette det faktiske grunnlaget for skattefastsettingen ved skjønn «når det ikke foreligger noen fastsetting etter kapittel 9».

Den mest praktiske årsaken til at det ikke foreligger noen fastsetting vil antakelig være at den skattepliktige ikke har levert skattemelding. Regelen om skjønnsfastsetting når det ikke foreligger noen fastsetting, er ment å tilsvare den adgangen til skjønnsfastsetting som etter lov og praksis i dag foreligger ved manglende levering av selvangivelse, omsetningsoppgave, oppgave over arbeidsgiveravgift, særavgifter mv.

Alternativet «når det ikke foreligger noen fastsetting etter kapittel 9» omfatter også saker hvor trekkpliktige ikke har foretatt noen fastsetting av skatt etter lovutkastet §§ 9-1 tredje ledd og 9-2 annet ledd og tilfeller hvor det ikke er skrevet ut motorkjøretøyavgift. I begge tilfeller er det en forutsetning at de faktiske forholdene i saken er uklare. Dersom det er på det rene hvilket faktum som skal legges til grunn ved skattemyndighetenes fastsetting, kan denne gjennomføres etter lovutkastet § 12-1 uten at § 12-2 kommer til anvendelse.

For det andre foreslår departementet at skattemyndighetene skal kunne fastsette det faktiske grunnlaget for skattefastsettingen ved skjønn dersom «leverte meldinger ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på».

Med «leverte meldinger» menes både skattemeldinger og vedlegg som den skattepliktige har levert, og meldinger om trekk fra trekkpliktige.

Vilkåret «ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på» framgår i dag av ligningsloven § 8-2 nr. 1, og er i utgangspunktet ment å skulle tolkes på samme måte etter skatteforvaltningsloven.

Etter departementets vurdering er det ikke nødvendig å ta inn noen tilsvarende oppregning bestemmelsen i skatteforvaltningsloven som i ligningsloven § 8-2 nr. 1 annet punktum. Det vil uansett være vurderingen av forsvarlighetskriteriet som er avgjørende for om det foreligger skjønnsadgang. Departementet legger likevel til grunn at de nevnte forholdene fortsatt vil kunne danne grunnlag for at den skattepliktiges meldinger må settes til side etter § 12-1 første ledd første punktum. Det samme gjelder andre forhold som etter gjeldende praksis danner grunnlag for å fravike skattyters opplysninger etter ligningsloven § 8-2 nr. 1.

For de øvrige skatteartene som foreslås omfattet av skatteforvaltningsloven skal hovedregelen også være at vilkåret om at den skattepliktiges oppgaver «ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på» omfatter de forhold og grunnlag som i dag kan gi skjønns- og endringsadgang etter lov og praksis. Dette innebærer for eksempel at det vil foreligge skjønnsadgang når omsetningsoppgaven er uriktig eller ufullstendig, jf. merverdiavgiftsloven § 18-1 første ledd bokstav b eller når beregningen av særavgifter er mangelfull, jf. særavgiftsforskriften § 6-6 første ledd.

Fra dette overordnede utgangspunktet om at gjeldende regler og praksis om adgangen til skjønnsfastsetting videreføres i skatteforvaltningsloven, bør det imidlertid gjelde enkelte unntak.

Ligningsloven § 8-2 nr. 2 gir i dag adgang til skjønnslikning dersom skattyteren ved påkrav ikke har gitt opplysninger etter ligningsloven § 6-1, ikke har medvirket til kontroll etter § 6-5 eller ikke har levert etterspurt dokumentasjon over transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger etter ligningsloven § 4-12 nr. 2. Noen tilsvarende bestemmelse finnes ikke i regelverkene som gjelder for andre skattearter, og departementet foreslår at det i skatteforvaltningsloven ikke skal være en bestemmelse som i seg selv gir adgang til skjønnsfastsetting i slike tilfeller. Manglende vilje hos skattyteren til å la skattemyndighetene gjennomføre kontroll, vil likevel i praksis kunne få betydning for spørsmålet om det foreligger skjønnsgrunnlag. Ved vurderingen av grunnvilkåret om det er «forsvarlig» å bygge fastsettingen på skattemeldingen som den skattepliktige har levert, kan det være mindre grunn enn ellers til å legge vekt på en skattemelding dersom skattemyndighetene ikke får tilgang til opplysninger og dokumenter som meldingen baserer seg på.

I ligningsloven § 8-2 nr. 3 første og annet punktum er det gitt regler om at ligningen skal fastsettes ved skjønn dersom skattyteren ikke har levert næringsoppgave eller oppgave over transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger. Etter departementets vurdering er det ikke grunn til å videreføre en regel om at det i alle tilfeller *må* gjennomføres skjønnsfastsetting ved slik manglende oppgavelevering. Det prinsipielle spørsmålet bør også her være om den skattepliktiges oppgaver samlet sett gir et «forsvarlig» grunnlag å bygge fastsettingen på, jf. lovutkastet § 12-2 første ledd. Det er imidlertid på det rene at opplysningene i næringsoppgaven og oppgaven som viser om man har hatt transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper er helt sentrale for arbeidet med å kontrollere fastsettingen. Uten næringsoppgaven vil opplysningene som den skattepliktige har gitt i skattemeldingen oftere framstå som udokumenterte og mindre tillitsvekkende enn de ellers ville gjort. For eksempel vil manglende levering av næringsoppgave derfor ofte føre til at det foreligger skjønnsgrunnlag dersom det ikke foreligger sikre opplysninger om de faktiske forhold i saken. Departementet legger således til grunn at regelendringen ikke er ment å innebære noen omfattende endring av den praksis som gjelder i dag for formues- og inntektsskatt.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 18-1 første ledd bokstav b at det er skjønnsadgang dersom mottatt omsetningsoppgave bygger på regnskap som ikke er ført i samsvar med regnskapslovgivningen. Departementet legger til grunn at formelle feil i regnskapet ikke i seg selv skal gi grunnlag for skjønnsadgang etter lovutkastet § 12 -1. Det er nødvendig at de formelle feilene enten alene eller sammenholdt med øvrige opplysninger i saken innebærer at fastsettingen ikke bygger på et forsvarlig grunnlag. Som nevnt krever den lignende regelen i ligningsloven § 8-2 nr. 1 bokstav a at

regnskapsfeil må innebære at tilliten til skattyters oppgaver er svekket i sin alminnelighet, før det foreligger skjønnsgrunnlag.

#### *Resultatet av skjønnsfastsettingen*

Verken ligningsloven § 8-2 eller merverdiavgiftsloven § 18-1 har noen nærmere regulering av hva som skal bli utfallet av skattemyndighetenes skjønnsfastsetting (skjønnsresultatet). De norske reglene skiller seg her fra det som følger av svensk rett. I den svenske skatteforvaltningsloven fra 2011 framgår det uttrykkelig at grunnlaget for beskatningen skal «bestämmas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet (skönsbeskattning)», jf. kap. 57 § 1. Selv om spørsmålet ikke er lovregulert hos oss, er det klart at formålet med skjønnsutøvelsen også etter norsk rett er at skattemyndighetene skal komme så nær opp til det korrekte faktiske forholdet som mulig. Skattemyndighetenes skal søke å finne den formuen, inntekten, omsetningen mv. som den skattepliktige faktisk har hatt. Etter departementets vurdering bør det framgå av skatteforvaltningsloven hva som er målet med skjønnsfastsettingen. Det foreslås derfor en bestemmelse som presiserer at skjønnnet skal fastsettes til det som «framstår som riktig» ut fra en vurdering av opplysningene i saken, jf. lovutkastet § 12-2 annet ledd.

Skjønnnet skal settes til det som framstår som riktig uavhengig av om den skattepliktige har hatt positiv eller negativ inntekt mv. Dette betyr for eksempel at det ved fastsetting av formues- og inntektsskatt skal fastsettes underskudd dersom det er sannsynlig at den skattepliktige har hatt dette.

Skattemyndighetene plikter å ta hensyn til alle foreliggende opplysninger, herunder opplysninger som taler til den skattepliktiges gunst. Når omstendigheter i saken gir grunn til det, vil skattemyndighetene også kunne ha en viss plikt til å gjennomføre egne undersøkelser for å skaffe seg et forsvarlig grunnlag for fastsettingen. Undersøkelsesplikten rekker imidlertid ikke særlig langt. Skatteforvaltningsreglene bygger på at det er den skattepliktige som har ansvaret for å framskaffe det faktiske grunnlaget for fastsettingen, og bakgrunnen for at myndighetene må fastsette grunnlaget ved skjønn er at den skattepliktige ikke har overholdt denne plikten. Skjønnsutøvelsen vil derfor i mange tilfeller bli usikker, men det kan i seg selv ikke føre til at fastsettingen må oppheves av domstolene. Skattemyndighetene må på samme måte som i dag i betydelig utstrekning kunne bygge på gjennomsnittsbetraktninger om bruttofortjeneste, privatforbruk osv. Forslaget til skatteforvaltningslovens bestemmelse om skjønnsfastsetting er ikke ment å innebære noen endring av gjeldende rett på dette punktet.

I ligningsloven § 8-2 nr. 3 tredje punktum er det i dag en særregel om at formue og inntekt i utgangspunktet ikke kan settes lavere enn ved foregående ligning dersom skattyteren ikke har levert selvangivelse, næringsoppgave eller oppgave over transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger, jf. første og annet punktum. For skattearter som ikke omfattes av ligningsloven er det ikke gitt tilsvarende føringer på utfallet av skattemyndighetenes skjønsmessige vurderinger.

Etter departementets vurdering bør ligningslovens bestemmelse ikke videreføres i skatteforvaltningsloven. Beløpene fra tidligere års fastsettinger vil kunne være nyttige som en del av det samlede bevisbildet når fastsettingen må bygge på skjønnsmessige anslag. Det at den skattepliktige ikke leverer oppgaver, bør imidlertid ikke gi føringer på hvor mye skatt som skal fastsettes. I forslaget til skatteforvaltningsloven kapittel 14 og i straffeloven er det gitt egne regler om hvilke administrative reaksjoner og hvilken straff kan ilegges ved unnlatt levering av skattemelding mv. Departementet er av den oppfatning at disse bestemmelsene er best egnet til å sikre at den skattepliktige oppfyller sin opplysningsplikt etter loven.

#### **18.2.5 Om vedtak om sletting og registrering i Merverdiavgiftsregisteret, summarisk fellesoppgjør og fastsetting for flere beskatningsperioder under ett**

Merverdiavgiftsloven § 18-4 første ledd annet punktum fastsetter at avgiftsmyndighetene kan omgjøre vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret eller i forenklet registreringsordning når det samtidig er truffet vedtak etter § 18-1 som har direkte sammenheng med registrerings- eller slettingsvedtaket. Departementet foreslår at denne vedtakshjemmelen videreføres i lovutkastet § 12-3. Avgjørelser om registrering og sletting i Merverdiavgiftsregisteret eller i forenklet registreringsordning vil være «enkeltvedtak» etter lovutkastet § 1-2 bokstav d, men er i utgangspunktet ikke en del av skattefastsettingen. Skattemyndighetenes adgang til å endre slike vedtak følger dermed normalt ikke bestemmelsene om endring av skattefastsetting, men reglene i § 12-11 om endring av andre enkeltvedtak. En konsekvens av at slike endringsvedtak likevel kan fattes i medhold av § 12-3 når vilkårene der er oppfylt, er at det er bestemmelsene i §§ 12-1 f. som regulerer hvilke frister som gjelder for å fatte vedtakene, om vedtakene senere kan endres mv.

I ligningsloven § 9-5 nr. 8 er det regler om at skattemyndighetene kan gjennomføre summarisk fellesoppgjør hos en arbeidsgiver som har levert uriktige eller ufullstendige opplysninger og det medfører uforholdsmessig byrde å gjennomføre endrings saker for den enkelte ansatte. Departementet foreslår å videreføre disse reglene i lovutkastet § 12-4.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 18-1 annet ledd at avgiftsmyndighetene kan foreta en samlet fastsetting av avgiftsoppgjøret for flere terminer under ett, men ikke for et lengre tidsrom enn ett kalenderår. Retting av konkrete poster i avgiftsoppgjøret må likevel knyttes til bestemte terminer. Departementet foreslår at det gis en tilsvarende bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 12-5. Bestemmelsen skal gjelde for alle skattearter som omfattes av loven. Ettårsfristen er ikke til hinder for at det i saker som gjelder formues- og inntektsskatt, der beskatningsperioden som hovedregel er ett år, fattes vedtak som inneholder endringer for flere perioder (flere år). Det er imidlertid en forutsetning at hver enkelt endring knyttes til en bestemt beskatningsperiode (et

bestemt inntektsår), ikke som en del av en samlet fastsetting for alle periodene i medhold av § 12-4.

Departementet foreslår at bestemmelsen i ligningsloven § 9-9 om at endringer i formue og inntekt for et tidligere inntektsår, kan tas med i betraktning ved den ordinære ligningen for et senere inntektsår, ikke skal videreføres i skatteforvaltningsloven.

## **18.2.6 Frister for endring av skattefastsetting mv.**

### **18.2.6.1 Gjeldende rett**

Etter gjeldende rett beror fristene for endring av skattefastsettinger blant annet på om endringen er til gunst eller ugunst for den skattepliktige og om den skattepliktige har gitt tilstrekkelige opplysninger om det faktiske grunnlaget for fastsettingen.

I ligningsloven er hovedregelen at en ligningsavgjørelse kan tas opp til endring i inntil ti år etter inntektsåret, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 1. Fristen er imidlertid tre år dersom endringen gjelder ligningsmyndighetenes skjønnsmessige fastsetting eller anvendelse av skattelovgivningen og det faktiske grunnlaget for den tidligere avgjørelsen ikke var uriktig eller ufullstendig, jf. § 9-6 nr. 2. For endringer til ugunst for skattyteren har loven en kortere frist på to år som gjelder dersom skattyteren ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger mv., jf. § 9-6 nr. 3. Etter skattyters død kan endringsspørsmål innenfor de nevnte fristene tas opp innen to år etter dødsfallet, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 4. Denne toårsfristen gjelder ikke så lenge boet verken er overtatt av selvskiftende arvinger eller er endelig oppgjort uten slik overtaking.

Ligningsloven § 9-6 nr. 7 har regler om utsatt friststart i enkelte tilfeller. Bestemmelsen fastsetter at fristene etter § 9-6 forskyves i tid når endringer skyldes at skatte- og avgiftslovgivningen foreskriver eller forutsetter endringen som følge av omstendigheter som inntreffer etter utløpet av inntektsåret. Fristen starter i slike tilfeller å løpe ved utgangen av det året da vilkårene for endring ble oppfylt.

I ligningsloven § 9-6 nr. 5 er det fastsatt enkelte unntak fra fristene for endring av ligning. Fristene for endring av ligning er ikke til hinder for at:

- skattyter benytter retten til å klage på ligningen etter § 9-2,
- skattemyndighetene krever at skatteklagenemnda overprøver skattekontorets vedtak eller at Riksskattenemnda overprøver vedtak fra skatteklagenemnda dersom varsel om overprøvingen er sendt skattyteren innen fire måneder etter at vedtaket ble fattet,
- et spørsmål om endring som følge av en domstolsavgjørelse tas opp innen ett år etter at avgjørelsen ble rettskraftig, eller
- et spørsmål om endring tas opp som følge av uttalelse fra Stortingets ombudsmann for forvaltningen i sak der skattyter er part.

Ligningslovens fristregler gjelder også når myndighetene fatter vedtak i saker om petroleumsskatt, jf. petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav g, saker om arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven § 24-3 tredje ledd, saker om artistskatt, jf. artistskatteloven § 12 annet ledd første punktum og saker om svalbardskatt, jf. svalbardskatteloven § 4-3 første ledd og § 4-7.

Fristen for å fatte vedtak om merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 18-1 er ti år etter utløpet av terminen, jf. § 18-1 tredje ledd. Lovens § 18-4 annet ledd har frister for senere omgjøring av vedtak etter § 18-1. Avgiftsmyndighetene har som hovedregel adgang til å omgjøre vedtak til ulempe for avgiftssubjektet i ti år etter utløpet av terminen. Dersom det ikke foreligger nye opplysninger, må varsel om omgjøring likevel sendes innen to år etter at avgiftsmyndighetene fattet vedtaket som omgjøres.

Merverdiavgiftsloven § 18-4 femte ledd har en bestemmelse om at avgiftsmyndigheten skal ta opp spørsmål om endring som følger av eller forutsettes i en domstolsavgjørelse. Plikten til å foreta endring gjelder uavhengig av endringsfristene i bestemmelsen for øvrig og saken må tas opp innen ett år etter at avgjørelsen ble rettskraftig.

Fristen for å fatte vedtak om å korrigere feil i utbetalingen av merverdiavgiftskompensasjon er ti år etter at kompensasjonen ble utbetalt, jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 14. Reglene i § 10 innebærer imidlertid at fastsetninger av kompensasjon ikke kan endres til gunst for den kompensasjonsberettigede etter utløpet av fristene i § 10, da fristen for å sette fram krav om kompensasjon er regulert her. For kommuner og fylkeskommuner som nevnt i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav a er den endelige fristen for å sette fram krav sammenfallende med fristen for å sende inn oppgave for neste periode, jf. § 10 annet ledd. Hver periode er på to måneder, og oppgavefristen er som hovedregel en måned og ti dager etter utløpet av perioden, jf. §§ 6 og 7. For øvrige virksomheter som nevnt i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 er den endelige fristen for å sette fram krav sammenfallende med fristen for å sende inn oppgave for sjette periode påfølgende år, jf. § 10 første ledd.

Særagiftsforskriften § 6-6 har ingen frister for etterberegning av avgift som foretas i medhold av bestemmelsen.

#### **18.2.6.2** *Departementets vurderinger og forslag*

##### *Hovedregel om frist for endring*

Etter departementets vurdering er det behov for å forenkle og samordne dagens regler om frister for endring av skattefastsetninger. De gjeldende reglene er lite oversiktlige og løsningene som er valgt i de enkelte lovene har store innbyrdes forskjeller. Det er for eksempel detaljerte fristregler i ligningsloven, mens det ikke gjelder noen frist for endring av særagiftsfastsetninger utover det som følger av ulovfestede regler om passivitet. Både merverdiavgiftsloven og ligningsloven opererer med to-, tre- og

tiårsfrister, men vilkårene for at den enkelte frist kommer til anvendelse, er ikke de samme. I en del tilfeller kan det også være tvil om hvilken av fristene som gjelder. For de skattepliktige er det av stor betydning om det er to- eller tiårsfristen som setter grense for myndighetenes endringsadgang.

Ligningsloven § 9-6 nr. 3 bestemmer i dag at fristen for endringer til ugunst for skattyter er to år etter utløpet av inntektsåret dersom skattyter ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. I mange tilfeller er det tidkrevende for skattemyndighetene å vurdere om ligningen er riktig eller ikke, for eksempel dersom saken består av store mengder dokumenter eller reiser vanskelige skatterettslige spørsmål. I andre tilfeller kan myndighetene oppdage at skattefastsettingen muligens er uriktig først etter at toårsfristen er utløpt. Fristen er da til hinder for at myndighetene kan gjennomføre sin kontrollfunksjon på tilfredsstillende måte.

Skatte- og avgiftsforvaltningen kjennetegnes ved at det skal gjennomføres et stort antall fastsetninger hvert år. Skattemyndighetene må foreta etterfølgende kontroller for at antallet riktige fastsetninger skal bli så høyt som mulig. Dersom disse kontrollene skal ha reell betydning, er myndighetene avhengig av å ha adgang til å endre fastsetninger for en viss periode bakover i tid. Toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 kom inn ved stortingsbehandlingen av ligningsloven for å beskytte den lojale skattyter mot endringer bakover i tid, jf. Innst. O. nr. 40 (1979-1980) s. 26. Ligningsbehandlingen er betydelig endret siden loven ble vedtatt. Den gang ble et betydelig antall selvangivelser gjennomgått med sikte på å avdekke feil før ligningen ble lagt ut. Utviklingen har gått i retning av at skattemyndighetene i større grad legger til grunn opplysningene fra de skattepliktige ved den ordinære ligningen. Etter departementets oppfatning tilsier dette at skattemyndighetene bør ha en generell adgang til å endre fastsettingen i en lengre periode enn to år.

På den annen side tilsier hensynet til de skattepliktige at det settes en endelig grense for myndighetenes endringsadgang. Etter hvert som tiden går har den skattepliktige behov for å kunne innrette seg etter at skattefastsettingen ikke vil bli endret.

Etter ligningsloven § 9-6 får skattyters forhold betydning ved vurderingen av om det er to- eller tiårsfristen som gjelder. Toårsfristen gjelder dersom skattyteren ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger mv. Hensynet til korrekt beskatning tilsier at skattemyndighetene bør ha endringsadgang uavhengig av om den skattepliktige har oppfylt sin opplysningsplikt. Skattemyndighetenes generelle endringsadgang bør likevel ikke være en sanksjon mot manglende oppfyllelse av opplysningsplikten. Etter departementets vurdering bør spørsmålet om fristens lengde derfor ikke bero på om den skattepliktige har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger slik ligningsloven gir anvisning på i dag.

Ligningsloven § 9-6 nr. 2 har en treårsfrist som kommer til anvendelse når endringen gjelder ligningsmyndighetenes «skjønnsmessige fastsetting eller deres anvendelse av skattelovgivningen, og det faktiske grunnlaget for den tidligere avgjørelse ikke var

uriktig eller ufullstendig». Praksis har vist at bestemmelsen er vanskelig å anvende i en del tilfeller, noe som fører til at det er uklart hvilken frist som gjelder. Regelen er dermed egnet til å skape usikkerhet både hos skattyterne og skattemyndighetene. Et av de sentrale virkeområdene for treårsfristen er endringssaker som oppstår som følge av at skattemyndighetene har tolket skatte- og avgiftsreglene feil da de fattet det vedtaket som skal endres. Denne typen saker forekommer ofte i etterkant av at det er avsagt en rettsavklarende dom eller etter at skattemyndighetene på eget initiativ har forandret synet på hvordan skatte- og avgiftsreglene skal forstås.

Fra og med 2014 er den generelle fristen for plikten til å oppbevare regnskapsdokumentasjon redusert fra ti til fem år, jf. bokføringsloven § 13 annet ledd, jf. første ledd nr. 1 til 4. Et gjennomgående trekk ved dagens regelverk er at den lengste fristen for endring av ligningen, avgiftsfastsettingen mv. er ti år. I praksis viser det seg imidlertid at det ikke er så ofte at myndighetene gjennomfører kontroll og endring av fastsettelser nær tiårsfristen.

Etter en samlet vurdering av de hensyn som gjør seg gjeldende foreslår departementet derfor at det skal gjelde en generell frist på fem år for å endre skattefastsettelser, jf. lovutkastet § 12-6 første ledd. Fristen skal i utgangspunktet erstatte alle fristene som gjelder i dag, for eksempel to-, tre- og tiårsfristen. Den vil også gjelde på særavgifts- og motorkjøretøyavgiftsområdet der det ikke er noen lovfestet frist i dag.

Fristen skal regnes fra utgangen av beskatningsperioden, og avbrytes ved at skattemyndighetene tar fastsettingen opp til endring. Når skattleggingen skjer som følge av en beskatningsutløsende hendelse, ikke for en beskatningsperiode som et år eller en termin, skal fristen starte ved utgangen av det kalenderåret da den ordinære fristen for å gjennomføre fastsettingen, løp ut.

I saker som omfattes av ligningsloven og merverdiavgiftsloven i dag, vil lengstefristen forkortes fra ti til fem år. Ligningslovens toårsfrist, som gjelder dersom den skattepliktige ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, vil utvides til en femårsfrist. Hvilke opplysninger den skattepliktige har gitt, vil likevel ha betydning ved vurderingen av om fastsettingen skal endres eller ikke. Den skattepliktiges forhold er ett av hensynene skattemyndighetene skal legge vekt på når de tar stilling om det er grunn til å ta en sak opp til endring, jf. § lovutkastet 12-1 tredje ledd. Dersom den skattepliktige har gitt alle opplysninger som er relevante for fastsettingen, trekkes dette isolert sett i retning av at endringsadgangen ikke bør benyttes når feilen avdekkes forholdsvis lenge etter at fastsettingen ble foretatt.

Femårsfristen vil også erstatte treårsfristen i ligningsloven. I praksis innebærer dette en utvidet adgang til å få omgjort fastsettingen til gunst for den skattepliktige når det viser seg at myndighetene har anvendt skattelovgivningen feil. Forslaget om en generell femårsfrist innebærer derfor både endringer til gunst og til ugunst for den skattepliktige sammenlignet med det som gjelder i dag.



Departementet foreslår en særskilt frist for endring av merverdiavgiftskompensasjon. Bakgrunnen for de korte fristene for endring av fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon til gunst for den kompensasjonsberettigede er myndighetenes behov for forutberegnelighet med hensyn til de kompensasjonskrav som framsettes. Siden kompensasjonsordningen er en utbetalingsordning, er det grunn for strengere frister enn for innbetaling av skatter og avgifter. På denne bakgrunn foreslår departementet en videreføring av fristene for å endre fastsetninger av merverdiavgiftskompensasjon til gunst for den kompensasjonsberettigede, jf. lovutkastet § 12-6 første ledd siste punktum. For endringer til ugunst for den kompensasjonsberettigede vil de alminnelige fristene for endring gjelde.

#### *Unntak fra hovedregelen*

Etter departementets oppfatning bør skattemyndighetene ha adgang til å endre fastsetninger utover femårsperioden når de avdekker graverende skatteunndragelser. Endringsfristen foreslås derfor å være ti år dersom den skattepliktige ilegges skjerpet tilleggsskatt eller anmeldes for brudd på straffelovens bestemmelser om skatte- og avgiftssvik, se lovutkastet § 12-6 annet ledd. Dersom vedtaket om skjerpet tilleggsskatt blir endret slik at reaksjonen ikke lenger ilegges eller anmeldelsen ikke ender med en straffereaksjon, vil omstendighetene som begrunner utvidet endringsadgang ikke være til stede. Endringsvedtaket skal da bortfalle for beskatningsperioder og beskatningsutløsende hendelser som ligger lenger tilbake i tid enn fem år.

Departementet foreslår å videreføre toårsfristen for endringer etter skattyterens død som i dag følger av ligningsloven § 9-6 nr. 4, se lovutkastet § 12-6 tredje ledd.

Fristene for endring av skattefastsettingen skal som hovedregel gjelde både ved vedtak om å endre den ordinære fastsettingen, og ved eventuell etterfølgende omgjøring av vedtak i endringssak. Skattemyndighetene kan dermed behandle et endringsspørsmål flere ganger (omgjøre et vedtak i endringssak) innenfor fristene dersom det er nødvendig for at fastsettingen skal bli korrekt. Hensynet til den skattepliktige tilsier imidlertid at adgangen til å omgjøre endringsvedtak til ugunst for vedkommende, bør begrenses dersom det faktiske grunnlaget for vedtaket var riktig og fullstendig. I dag må varsel om omgjøring av vedtak til skade for et avgiftssubjekt sendes innen to år etter vedtakstidspunktet dersom det ikke foreligger nye opplysninger i saken, jf. merverdiavgiftsloven § 18-4 annet ledd tredje punktum. Ligningsloven har ingen egen fristbestemmelse for endring av endringsvedtak, men toårsfristen i § 9-6 nr. 3 setter grense for omgjøringsadgangen når skattyter ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Etter departementets vurdering bør skattemyndighetene ha en enda snevrere adgang til å endre sin rettsanvendelse eller skjønnsmessige fastsetting til ugunst for den skattepliktige enn det som følger av gjeldende rett. Departementet foreslår derfor en bestemmelse om at med mindre det foreligger nye opplysninger, må skattemyndighetene ta opp sak om endring av vedtak i endringssak senest fire måneder etter vedtakstidspunktet dersom endringen er til ugunst for den skattepliktige, jf. lovutkastet § 12-6 fjerde ledd. Dette innebærer i praksis at skattemyndighetene bare i

en begrenset tidsperiode kan omgjøre et vedtak i endringssak til ulempe for den skattepliktige når det ikke foreligger nye opplysninger i saken.

Firemånedersfristen gjelder ikke for endring av feil i andre deler av skattefastsettingen enn de spørsmål som var til behandling i vedtaket som omgjøres. Slike endringer kan dermed gjennomføres innenfor de alminnelige fristene i lovutkastet § 12-6 første til tredje ledd, selv om skattemyndighetene ikke har mottatt nye opplysninger.

I ligningsloven § 9-6 nr. 7 finnes det en bestemmelse om utsatt friststart når skattelovgivningen foreskriver eller forutsetter endring av ligningen som følge av senere inntrufne omstendigheter. Fristene i § 9-6 nr. 1 og 2 starter da å løpe fra det år da vilkårene for å foreta endringen ble oppfylt. Departementet foreslår at det i skatteforvaltningsloven § 12-7 gis en lignende bestemmelse om utsatt friststart. Bestemmelsen omfatter alle fristene som følger av § 12-6.

Departementet går videre inn for at det i lovutkastet § 12-8 tas inn bestemmelser om unntak fra endringsfristene som følger av § 12-6. I dag finnes det regler om dette i ligningsloven § 9-6 nr. 5 og merverdiavgiftsloven § 18-4 femte ledd.

Departementet foreslår for det første at endringsfristene i § 12-6 ikke skal være til hinder for at en sak tas opp til endring når endringen følger av eller forutsettes i en domstolsavgjørelse, se lovutkastet § 12-8 bokstav a. Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav c og merverdiavgiftsloven § 18-4 femte ledd med enkelte språklige endringer. I tillegg er ettårsfristen utelatt. I praksis vil skattemyndighetene normalt ta opp endringsspørsmål som følge av en domstolsavgjørelse eller lignende innen ett år. Dersom dette unntaksvis ikke skjer, bør loven ikke ha noen endringsfrist som setter grenser for adgangen til å endre skattefastsettingen som følge av søksmål der den skattepliktige i mange tilfeller har fått helt eller delvis medhold.

For det andre skal fristene ikke være til hinder for at en sak tas opp til endring når omgjøringen skjer som følge av en uttalelse fra Sivilombudsmannen i en sak der den skattepliktige er part, se lovutkastet § 12-8 bokstav b. Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav d.

For det tredje foreslår departementet at endringsfristene ikke skal være til hinder for at skattemyndighetene kan endre en skjønnsfastsetting til skattepliktiges gunst dersom det er åpenbart at vanskelige livsforhold hos den skattepliktige har ført til uriktig skjønnsfastsetting. Skatteetaten har de senere årene sett flere tilfeller hvor skjønnsfastsettinger har blitt uriktige som følge av at den skattepliktige av ulike årsaker ikke har vært i stand til å ivareta sine interesser som følge av en vanskelig livssituasjon. Den vanskelige livssituasjonen kan ha sin bakgrunn i for eksempel rusmisbruk eller sykdom, men også andre forhold. Det er viktig at det er mulig å rydde opp i slike saker, slik at den skattepliktige kan komme videre. Det er også uheldig om Skatteetaten blir

pålagt å følge opp urimelige skjønn i tilfeller hvor den skattepliktige ikke har hatt mulighet til å ivareta sine egne interesser.

Skatteetaten har jobbet bevisst med denne problemstillingen i flere år. Blant annet har de opprettet den såkalte «Skattehjelpen». Skattehjelpen er en enhet i Skatteetaten som hjelper skattebetalere som ikke er i stand til å oppfylle skatteforpliktelsene sine eller ivareta rettighetene sine, til å betale riktig skatt. Skattebetalere som på grunn av en særlig vanskelig livssituasjon ikke er i stand til å oppfylle skatteforpliktelsene sine eller ivareta rettighetene sine, kan få hjelp av Skatteetaten til dette. De som får tilbud om hjelp gjennom Skattehjelpen, får personlig oppfølging og kontakt. Målet er å finne løsninger innenfor regelverket som kan forbedre situasjonen og gjøre skattebetaleren i stand til å betale riktig skatt. Hver enkelt sak blir vurdert individuelt.

I enkelte tilfeller viser det seg at forholdene ligger så langt tilbake i tid at det er vanskelig å hjelpe de skattepliktige innenfor endringsfristene. Etter departementets oppfatning er disse tilfellene så spesielle at muligheten til å få rettet opp de uriktige skjønnsfastsettingene ikke bør hindres av frister. Departementet foreslår derfor en regel om at endringsfristene ikke skal være til hinder for at skattemyndighetene kan ta opp skattefastsettingen til endring når det er åpenbart at vanskelige livsforhold hos den skattepliktige har ført til uriktig skjønnsfastsetting, se lovutkastet § 12-8 bokstav c. Departementet understreker at dette er ment som en snever unntaksregel.

Ligningsloven § 9-6 nr. 6 har regler om at skattemyndighetene i visse tilfeller kan vedta økning av pensjonsgivende inntekt mv. etter at de ordinære endringsfristene er utløpt. Departementet foreslår å videreføre disse i skatteforvaltningsloven § 12-6 femte ledd.

### **18.2.7 Fordeling av kompetanse mellom Oljeskattenemnda og andre skattemyndigheter**

I petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav e første ledd er det en bestemmelse som fastsetter at nemndene på området for petroleumsskatt avgjør hva som skal anses som skattepliktig inntekt og fradragsberettiget kostnad etter petroleumsskatteloven § 3 d annet til syvende ledd. Annet ledd avgjør hvilke inntekts- og utgiftsposter som skal henføres til sokkeldistriktet.

Departementet går inn for at kompetansefordelingen som følger av petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav e skal videreføres i skatteforvaltningsloven. Det foreslås derfor en bestemmelse i lovutkastet § 12-9 som presiserer at Oljeskattenemnda avgjør med bindende virkning for andre skattemyndigheter, med unntak av Klagenemnda for petroleumsskatt, hvilke inntekts- og formuesposter som omfattes av petroleumsskatteloven § 5 første ledd og hva som skal anses som skattepliktig inntekt og fradragsberettiget kostnad for finansielle poster som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 d annet til syvende ledd.

Departementet viser til forslag til § 12-9.

## **18.2.8 Endring av enkeltvedtak som ikke gjelder skattefastsetting**

### **18.2.8.1 Gjeldende rett**

Forvaltningsloven § 35 har regler om forvaltningsorganers adgang til å endre enkeltvedtak uten at det er påklaget. Reglene gjelder for de skattearter der forvaltningsloven i dag kommer til anvendelse. I mange tilfeller er det imidlertid i særlovgivningen gitt egne regler om omgjøring av vedtak om fastsetting av skatt eller avgift, jf. eksempelvis merverdiavgiftsloven § 18-4. I praksis innebærer dette at forvaltningsloven § 35 i første rekke gjelder ved omgjøring av enkeltvedtak som ikke er en del av skattefastsettingen.

Etter forvaltningsloven § 35 kan et forvaltningsorgan omgjøre sitt eget vedtak uten at det er påklaget dersom ett av tre alternative vilkår er oppfylt. Slik omgjøring kan foretas dersom endringen ikke er til skade for noen som vedtaket retter seg mot eller direkte tilgodeser, dersom underretning om vedtaket ikke er kommet fram til vedkommende og vedtaket heller ikke er offentlig kunngjort, eller dersom vedtaket må anses ugyldig. Også klageinstansen eller annet overordnet organ kan omgjøre et vedtak på samme vilkår. Dersom hensynet til andre privatpersoner eller offentlige interesser tilsier det, kan klageinstans eller overordnet myndighet i tillegg omgjøre underordnet organs vedtak til skade for den vedtaket retter seg mot eller direkte tilgodeser, selv om ingen av de øvrige vilkårene er oppfylt. Melding om at vedtaket vil bli overprøvd må i så fall sendes vedkommende inne tre uker etter at melding om vedtaket ble sendt. Videre må melding om at vedtaket er omgjort sendes innen tre måneder, eller innen tre uker dersom det gjelder overprøving av vedtak i klagesak. Begrensningene i adgangen til å omgjøre vedtak som forutsettes ellers i forvaltningsloven § 35 gjelder likevel ikke når endringsadgangen følger av annen lov, av vedtaket selv eller av alminnelige forvaltningsrettslige regler, jf. § 35 femte ledd.

Ligningsloven har ikke generelle bestemmelser om endring av andre vedtak enn ligningsvedtak uten klage. Den ovenfor nevnte omgjøringsadgangen som følger av alminnelige forvaltningsrettslige regler må imidlertid anses å gjelde også på ligningslovens område i dag. Dette innebærer at omgjøring kan skje på bakgrunn av en skjønnsmessig interesseavveining, dersom de hensyn som taler for omgjøring veier vesentlig tyngre enn de som taler mot.

### **18.2.8.2 Departementets vurderinger og forslag**

Skattemyndighetene kan ha behov for å endre andre avgjørelser enn vedtak som er en del av skattefastsettingen uten at de er påklaget av den skattepliktige eller andre med klagerett. Etter departementets syn bør denne endringsadgangen reguleres særskilt i skatteforvaltningsloven. Departementet foreslår derfor en bestemmelse i § 12-11 om skattemyndighetenes adgang til å endre avgjørelser som er «enkelvedtak» etter lovens

§ 1-2 bokstav d, men som ikke er vedtak om skattefastsetting, uten at vedtaket er påklaget. Bestemmelsen er utformet etter mønster av forvaltningsloven § 35. Bestemmelsen gjelder ikke for avgjørelser som ikke er bestemmende for rettigheter og plikter for en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig, og heller ikke for vedtak om skattefastsetting. De sistnevnte vedtakene reguleres ellers i lovens kapittel 12, som har felles regler for endring av skattepliktiges egenfastsetninger, fastsetninger ved trekk og myndighetsvedtak om fastsetting.

Departementet viser til forslag til § 12-11.

## **19 LOVENS KAPITTEL 13: KLAGE**

### **19.1 Innledning og sammendrag**

Klageretten er en sentral rettsikkerhetsgaranti. Når skattemyndighetene har fattet et vedtak, skal en skattepliktig som er uenig i vedtaket ha rett til å få overprøvd vedtaket av noen andre enn den som fattet vedtaket, og få en ny realitetsavgjørelse i saken.

I skatteforvaltningsloven kapittel 13 foreslås det bestemmelser om klage over «enkeltvedtak», som er definert i lovutkastet § 1-2 bokstav d. Reglene er i tillegg gitt anvendelse så langt de passer ved klage over enkelte prosessuelle avgjørelser som i utgangspunktet ikke er enkeltvedtak i lovens forstand.

I utgangspunktet er det den skattepliktige selv som har klagerett. Etter gjeldende rett skal det mye til for at andre enn den skattepliktige selv skal ha klagerett i skattesaker. Departementet foreslår at hovedregelen også i skatteforvaltningsloven skal være at det bare er «den vedtaket retter seg mot» som skal kunne klage. Spørsmålet om klagerett for andre synes i praksis i første rekke å komme på spissen i tilfeller hvor en tredjepart kan pålegges å betale den skattepliktiges skatt. Departementet foreslår at den som er «endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt» også skal kunne klage over vedtak om skattefastsetting.

Klagefristen er etter forslaget seks uker. Bestemmelsene om hvilke krav som stilles til klagen, saksforberedelse og klageinstansens myndighet mv. er utformet etter mønster fra forvaltningsloven §§ 29 f. og tilsvarende regler i ligningsloven.

Klagen skal etter lovens hovedregel avgjøres av det forvaltningsorgan som er nærmest overordnet det organet som har fattet det påklagede vedtaket. På skatte- og merverdiavgiftsområdet er det lang tradisjon for at klager over vedtak om endring av ligning og avgiftsfastsetting skal avgjøres av uavhengige nemnder. Dette foreslås videreført i skatteforvaltningsloven. Kapittel 13 inneholder derfor viktige særbestemmelser om hvilket organ som er klageinstans, saksforberedelse mv. som kommer til anvendelse i saker der klagen skal avgjøres av en nemnd.

I Prop. 1 LS (2014-2015) kapittel 13 foreslår departementet å opprette en landsdekkende nemnd (Skatteklagenemnda). Klagenemnda skal erstatte dagens fem regionale skatteklagenemnder, skatteklagenemndene ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Klagenemnda for merverdiavgift. Forslaget om endring av nemndsordningen er innarbeidet i høringsnotatet her. Departementet viser i denne forbindelse også til bestemmelsene i lovutkastet kapittel 2 og omtalen av disse, der reglene om oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av deres arbeid er regulert.

## **19.2 Hovedtrekk i klageordningen på skatteområdet – klage til overordnet forvaltningsorgan og til uavhengige nemnder**

### **19.2.1 Gjeldende rett**

Dagens regler om klage på vedtak om fastsetting av skatt kan i hovedsak deles inn i to grupper.

Klager over vedtak om særavgifter, merverdiavgiftskompensasjon og motorkjøretøyavgifter følger forvaltningslovens hovedregel om klage til overordnet forvaltningsorgan. Det innebærer at Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet avgjør klager på vedtak fattet av skattekontoret og tollregionen i første instans. Forvaltningslovens regler om klagefrist, saksforberedelse og klageinstansens kompetanse mv. kommer fullt ut til anvendelse i disse sakene.

For de skatteartene som i dag omfattes av ligningsloven og merverdiavgiftsloven er det på den annen side lang tradisjon for at klagesaker behandles av uavhengige nemnder. Nemndenes uavhengighet innebærer at departementet og Skatteetaten ikke kan instruere nemndene om innholdet i deres avgjørelser og som hovedregel heller ikke kan omgjøre avgjørelsene i ettertid.

Klager over vedtak om formues- og inntektsskatt, arbeidsgiveravgift og artistskatt avgjøres av skatteklagenemnda. Det er fem regionale skatteklagenemnder, ett for hvert av skattekontorene. I tillegg er det oppnevnt egne skatteklagenemnder tilknyttet Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker.

I medhold av svalbardskatteloven er det opprettet en særskilt skatteklagenemnd som behandler klager over vedtak som fattes etter denne loven. På petroleumsskatteområdet er det også en egen nemnd, Klagenemnda for petroleumsskatt, som avgjør saker om skatt på utvinning og rørledningstransport av petroleum.

Klager over vedtak om fastsetting av merverdiavgift behandles av Klagenemnda for merverdiavgift.

Ligningsloven har egne regler om klagefrist, krav til klagens form og innhold, saksforberedelse og klageinstansens kompetanse som avviker noe fra det som følger av forvaltningsloven. Klagesakene forberedes for skatteklagenemnda av skattekontoret, som oftest i form av at skattekontoret lager innstilling til vedtak i saken. Nemnda behandler som hovedregel saker skriftlig i avdeling, men ved dissens avgjøres saker i møte i utvidet avdeling.

Klagesaker som avgjøres av Klagenemnda for merverdiavgift følger i utgangspunktet forvaltningslovens saksbehandlingsregler, men det er gitt enkelte særregler i merverdiavgiftslovgivningen, jf. merverdiavgiftsforskriften §§ 12-2-1 til 12-2-6. Sakene forberedes for nemnda av skattekontoret, også her i form av at skattekontoret lager innstilling til vedtak i saken.

Departementet har i Prop. 1 LS (2014-2015) kapittel 13 fremmet forslag om at det opprettes en felles nemnd for behandling av klager på vedtak om formues- og inntektsskatt mv. og merverdiavgift (Skatteklagenemnda). Skatteklagenemnda skal være landsdekkende og erstatte dagens fem regionale skatteklagenemnder, skatteklagenemndene ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Sentralskattekontoret for storbedrifter, samt Klagenemnda for merverdiavgift. Departementet foreslår i tillegg å oppheve Riksskattenemnda.

Skatteklagenemnda skal organiseres i flere avdelinger som består av tre medlemmer hver (alminnelig avdeling) og minst en avdeling som består av fem medlemmer (stor avdeling). Klagesakene skal som hovedregel først behandles i alminnelig avdeling. Ved dissens går saken til møtebehandling i stor avdeling for endelig avgjørelse. Saker som er prinsipielle, har et komplisert faktum eller som framstår som særlig tvilsomme, kan gå rett til behandling i stor avdeling. Nemnda skal ha en leder og en nestleder. Det foreslås å stille strengere krav til nemndsmedlemmenes utdanning og yrkesbakgrunn enn det som gjelder i dag. Nemndsmedlemmene skal etter forslaget oppnevnes av Finansdepartementet.

Departementet foreslår videre å opprette et landsdekkende sekretariat i Skattedirektoratet som skal forberede sakene for Skatteklagenemnda. Skattekontoret som har fattet det påklagede vedtaket vil fortsatt spille en rolle i saksforberedelsen, men sekretariatet skal på selvstendig grunnlag ta stilling til alle saker som fremmes for nemnda. Sekretariatet er administrativt underordnet Skattedirektoratet, men skal være uavhengig av direktoratet i faglige spørsmål. Departementet, direktoratet eller skattekontoret kan dermed ikke instruere sekretariatet om hvordan de skal vurdere klagesaker nemnda har til behandling.

Skatteklagenemndas saksbehandling skal reguleres nærmere i lov og forskrift. I alminnelig avdeling skal saksbehandlingen være skriftlig, mens stor avdeling skal behandle saker i møte. Dersom nemnda mener det er hensiktsmessig, kan den innkalle den skattepliktige slik at han eller hun kan gi sitt syn på saken under den muntlige

behandlingen. Den skattepliktige skal likevel ikke ha rett til å møte og gi uttalelse når Skatteklagenemnda behandler en sak i møte.

Klagenemnda for petroleumsskatt og Skatteklagenemnda for Svalbard skal ikke omfattes av den nye Skatteklagenemnda og berøres derfor ikke av endringsforslagene i Prop. 1 LS (2014-2015).

Klager over vedtak som ikke er en del av skattefastsettingen skal etter gjeldende rett som hovedregel avgjøres av overordnet forvaltningsorgan. For de skatteartene som omfattes av forvaltningsloven er det saksbehandlingsreglene i forvaltningsloven som kommer til anvendelse i slike saker.

Ligningsloven har ingen generelle bestemmelser om klagefrist, klageorgan og saksforberedelse for klager over avgjørelser som ikke er en del av ligningen. Det er i stedet gitt enkelte egne bestemmelser om klageorgan, klagefrist mv. i tilknytning til reglene som gjelder for ulike typer vedtak, jf. eksempelvis § 9-11 om sakskostnader, § 10-6 om tvangsmulkt og § 10-8 om gebyr. Som hovedregel avgjøres klagen av Skattedirektoratet som overordnet organ for skattekontorene. Skatteklagenemnda er likevel klageorgan i saker om sakskostnader etter § 9-11. Etter ligningsloven § 10-8 nr. 5 annet og tredje punktum er skattekontoret og skatteklagenemnda klageorgan ved vedtak om gebyr fra henholdsvis skatteoppkreveren og Skattedirektoratet. Fristen for å klage på vedtak som ikke er en del av ligningen er i de fleste tilfeller tre uker.

### **19.2.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår at hovedtrekkene i dagens klageregler på skatte- og avgiftsområdet skal videreføres i skatteforvaltningsloven.

Dette innebærer for det første at klager over vedtak om fastsetting av skatt som i dag behandles etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven, fortsatt skal avgjøres av uavhengige nemnder. Endringene i nemndsstrukturen som foreslås i Prop. 1 LS (2014-2015) kapittel 13 er innarbeidet i forslaget her. Lovutkastet kapittel 2 har regler om oppnevning av nemndsmedlemmer, utelukkingsgrunner, nemndenes uavhengige stilling og forbud mot samtidige verv. I kapittel 13 er det regulert hvilke klagesaker Skatteklagenemnda og de øvrige nemndene skal behandle og hvilken kompetanse de har i hver enkelt sak. Departementet viser til proposisjonen for en beskrivelse av hvilke regler som skal gjelde for nemndsmedlemmenes utdannings- og yrkesbakgrunn, nemndenes organisering og sammensetning, hvilke organer som er sekretariater for nemndene, avstemmingsregler mv., som det tas sikte på å gi i form av forskrift.

Petroleumsskatteloven inneholder som nevnt en rekke særregler om klagesaksbehandlingen i saker for Klagenemnda for petroleumsskatt. I forskrift 4. desember 2007 nr. 1354 om ligningsmyndighet for Svalbard er det gitt enkelte



bestemmelser om Skatteklagenemnda for Svalbard. Departementet går inn for at disse bestemmelsene skal videreføres.

Forslaget om å videreføre hovedtrekkene i gjeldende klageordning innebærer for det andre at klager over vedtak om særavgifter, motorkjøretøyavgifter og merverdiavgiftskompensasjon skal avgjøres av henholdsvis Toll- og avgiftsdirektoratet og Skattedirektoratet som overordnet forvaltningsorgan for tollregionene og skattekontorene.

Klager over enkeltvedtak etter skatteforvaltningsloven som ikke gjelder skattefastsetting skal tilsvarende som hovedregel behandles av overordnet forvaltningsorgan slik det følger av gjeldende rett.

Departementet foreslår en lovteknisk løsning der reglene om klage over vedtak om skattefastsetting og klager over øvrige enkeltvedtak reguleres samlet. Lovens hovedregel skal være at klage går til det forvaltningsorganet som er nærmest overordnet det organet som fattet det påklagede vedtaket, men det skal altså gjelde et viktig unntak for de sakene som skal behandles av de uavhengige nemndene. Også i reglene om saksforberedelse, klageinstansens myndighet mv. er det behov for enkelte særregler for de sakene som skal nemndsbehandles.

Skatteforvaltningsloven kapittel 13 har en lovstruktur som i hovedsak tilsvarende forvaltningsloven kapittel VI. Etter sitt innhold viderefører bestemmelsene i stor grad det som følger av forvaltningsloven og ligningsloven i dag.

### **19.3 Hva som kan påklages**

#### **19.3.1 Gjeldende rett**

Forvaltningsloven § 28 fastsetter at enkeltvedtak kan påklages. For skatteartene som omfattes av denne loven, gir bestemmelsen dermed klagerett både på vedtak om skattefastsettingen og andre avgjørelser som er enkeltvedtak.

Ligningsloven § 9-2 har regler om klage over ligning. Bestemmelsen regulerer både klage over den ordinære ligningen og klage over vedtak om endring av ligning. I tillegg har § 9-5 nr. 8 første ledd annet punktum en særregel om at arbeidsgiver kan klage på vedtak om summarisk fellesoppgjør.

I ligningsloven for øvrig er det gitt enkelte regler om at vedtak som ikke er en del av ligningen, kan påklages. I de fleste tilfeller er dette vedtak som er bestemmende for rettigheter og plikter for en bestemt skattepliktig eller tredjepart, eksempelvis vedtak om tvangsmulkt og gebyr etter §§ 10-6 og 10-8. I noen tilfeller er det også klagerett på såkalte prosessledende avgjørelser som fattes som ledd i behandlingen av en sak. Et eksempel på dette er § 3-4 nr. 4 om klage over avslag på dokumentinnsyn.

### 19.3.2 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår at det i skatteforvaltningsloven § 13-1 første ledd skal gis en hovedregel om klagerett på avgjørelser som er «enkeltvedtak» etter lovutkastet § 1-2 bokstav d. Bestemmelsen omfatter dermed i utgangspunktet alle avgjørelser etter loven som er bestemmende for rettigheter og plikter til en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig. Med vedtak om skattefastsetting menes både avgjørelser skattemyndighetene fatter under den ordinære skattefastsettingen (fastsetting av motorkjøretøyavgifter etter lovutkastet § 9-1 annet ledd og beregningen av formues- og inntektsskatt mv. etter § 9-2 tredje ledd) og vedtak om endring av skattefastsetting etter lovutkastet kapittel 12.

Merverdiavgiftsloven § 19-1 har i dag en bestemmelse om at det ikke er klagerett dersom klagegjensstandens verdi er under 4 000 kroner. Tilsvarende beløpsgrenser finnes ikke i regelverket om de andre skatteartene som foreslås omfattet av skatteforvaltningsloven. Departementet foreslår at bestemmelsen ikke videreføres. Klager på vedtak der klagegjensstandens verdi er under 4 000 kroner kan dermed påklages. I de tilfellene skattekontoret mener at klagen helt eller delvis skal tas til følge, kan saken likevel avgjøres uten nemndsbehandling, se nærmere om dette i punkt 19.8 nedenfor.

I lovutkastet § 13-1 annet ledd første punktum foreslås det at klageinstansens vedtak i klagesak ikke kan påklages. Bestemmelsen tilsvarende forvaltningsloven § 28 tredje ledd første punktum og fastsetter prinsippet om at klageren bare har rett til ett klage trinn.

Lovutkastet § 13-1 annet ledd annet punktum fastsetter et unntak fra første punktum som innebærer at klageinstansens avvisningsvedtak likevel kan påklages. Det foreligger ikke klagerett dersom også underinstansen traff vedtak om å avvise klagen eller kom til at vilkårene for realitetsbehandling er til stede, jf. annet ledd bokstav a og b. Det framgår av forarbeidene til de tilsvarende bestemmelsene i forvaltningsloven, Ot.prp. nr. 83 (2002-2003) s. 12, at disse to unntakene bygger på det grunnsyn at avvisningsspørsmålet bare skal prøves to ganger. Bestemmelsen i bokstav a gjelder selv om underinstansen og klageinstansen har ulik begrunnelse for å avvise klagen. Dersom underinstansen avviser klagen, mens klageinstansen tar den til realitetsbehandling, følger det allerede av første ledd første punktum at det ikke er videre klagerett, jf. at klageinstansens vedtak ikke kan påklages. Bokstav c fastsetter at det ikke er klagerett på avvisningsvedtak dersom Kongen vil være klageinstans. Bokstav d fastsetter at det ikke er klagerett på avvisningsvedtak som er fattet av en nemnd. Bestemmelsen har stor praktisk betydning på skatteområdet.

Etter lovens hovedregler om endring uten klage i §§ 12-1 første ledd og 12-11 er det opp til skattemyndighetene å ta stilling til om et vedtak skal endres når det ikke foreligger klagerett. En skattepliktig eller tredjepart kan etter utløpet av ettårsfristen i § 13-4 tredje ledd anmode om at skattemyndighetene benytter denne kompetansen, men vedkommende har ikke krav på at saken tas opp til endring, se nærmere nedenfor.

Skattemyndighetenes beslutninger om ikke å etterkomme slike anmodninger, er ikke avvissningsvedtak som kan påklages i medhold av § 13-1.

Det er ikke klagerett etter kapittel 13 på fastsetting av skatt eller grunnlag for beregning av skatt som den skattepliktige selv har fastsatt i medhold av lovutkastet § 9-1 første ledd og § 9-2 første ledd. For slike fastsettinger er det i stedet i § 9-4 foreslått en egen bestemmelse som regulerer i hvilken grad den skattepliktige kan gjennomføre endringer.

Departementet viser til forslag til § 13-1.

## **19.4 Hvem som har rett til å klage**

### **19.4.1 Gjeldende rett**

#### **19.4.1.1 Forvaltningsloven**

Forvaltningsloven § 28 fastsetter at «part» og «annen med rettslig klageinteresse» kan påklage enkeltvedtak. For skatteartene som omfattes av forvaltningsloven, gjelder bestemmelsen både ved klage over vedtak som gjelder skattefastsettingen og andre typer enkeltvedtak.

Med part menes den som en avgjørelse retter seg mot eller som saken ellers direkte gjelder, jf. forvaltningsloven § 2 første ledd bokstav e. I skatte- og avgiftssaker byr det i praksis sjelden på tvil hvem som omfattes av partsbegrepet. Klageretten gjelder den som er forpliktet til å svare skatt etter de materielle reglene. Tilsvarende er det for vedtak som gjelder andre spørsmål enn selve skattefastsettingen bare den skattepliktige eller tredjepart som vedtaket retter seg mot, som er part i saken.

Alternativet «annen med rettslig klageinteresse» har også mindre praktisk betydning i skattesaker enn det som er vanlig på enkelte andre forvaltningsområder. Det er på det rene at den som står i et konkurranseforhold eller har interessemotsetninger med den skattepliktige, ikke har klagerett på den skattepliktiges fastsetting. Det samme gjelder organisasjoner som har til formål å fremme medlemmers interesser eller ivareta ideelle interesser. I praksis forekommer det dermed sjelden at andre enn den vedtaket retter seg mot eller som saken ellers direkte gjelder, har klagerett i saker etter forvaltningsloven.

I visse tilfeller har imidlertid tredjeparter så sterke interesser i en sak at de har klagerett på et vedtak fattet mot et avgiftssubjekt. Spørsmålet synes i praksis å komme på spissen i saker der tredjeparter gjøres ansvarlig for avgiftsforpliktelsen til et avgiftssubjekt. I Rt. 2013 s. 1199 (Telenor Eiendom) ble et selskap som inngikk en fellesregistrering etter merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd, gitt adgang til å reise sak om gyldigheten av et etterberegningsvedtak som var rettet mot den fellesregistrerte enheten (avgiftssubjektet), og ikke mot selskapet selv. Høyesterett la vekt på at

vedtaket gjaldt selskapets egen omsetning og at det var dette selskapet som skulle belastes avgiften etter de underliggende privatrettslige regler om forholdet mellom enhetene som inngikk i fellesregistreringen. Selskapet hadde da et «reelt behov» for rettslig prøving av vedtaket, jf. tvisteloven § 1-3 annet ledd. Dommen gjelder spørsmålet om søksmålskompetanse, men får betydning også ved tolkning av begrepet «rettslig klageinteresse» i forvaltningsloven. Departementet legger videre til grunn at dommen får betydning for spørsmålet om klage- og søksmålskompetanse i saker der tredjeparter på andre rettslige grunnlag enn reglene om fellesregistrering i merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd, gjøres ansvarlig for betaling av den skattepliktiges merverdiavgift, særavgifter eller merverdiavgiftskompensasjon.

#### 19.4.1.2 *Ligningsloven*

Ligningsloven § 9-2 fastsetter at det er «skattyteren» som kan klage på ligningsavgjørelser. Begrepet skattyter blir i praksis tolket tilnærmet bokstavelig. Det klare utgangspunktet er at det ikke er klagerett for andre enn den som plikter å svare skatten etter de materielle skattereglene.

I ligningsloven §§ 9-3 og 9-4 er det særlige bestemmelser om klagerett på ligningen for andre enn skattyter. Det følger av § 9-3 nr. 1 at aksjeselskap og allmennaksjeselskap har rett til å klage over verdsettingen av aksjene, over fastsettingen av beløp som regulerer aksjenes inngangsverdi og over beregnet personinntekt for aksjonærene etter regler som gjaldt før skattereformen fra 2004 til 2006. Etter ligningsloven § 9-3 nr. 2 kan deltakerlignede selskaper klage over fastsettingen av formue og inntekt som deltakerne har fra selskapet. I § 9-3 nr. 3 er det på tilsvarende måte bestemt at boligselskap kan klage over fastsettingen av formue og inntekt fra selskapet. Bestemmelsene er begrunnet i praktiske hensyn og at de vil virke arbeidsbesparende ettersom fastsettingene vil få betydning for flere skattepliktige, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) s. 32, Ot.prp. nr. 35 (1991-1992) s. 184 og Ot.prp. nr. 64 (1996-1997) s. 43-44. I ligningsloven § 9-4 er det fastsatt at den som skal svare eiendomsskatt har samme rett som skattyter til å klage over ligningsavgjørelse som har betydning for utskriving av eiendomsskatten.

I de tilfellene hvor ligningsloven har bestemmelser om klage over vedtak som ikke er en del av ligningen, er det som hovedregel ikke angitt hvem som har klagerett, jf. eksempelvis §§ 10-6 og 10-8. Det må imidlertid i alminnelighet legges til grunn at det også her bare er den vedtaket retter seg mot som kan klage på avgjørelsen.

Også på området for formues- og inntektsskatt finnes det ulike regler om at tredjeparter med en form for tilknytning til den skattepliktige kan holdes ansvarlig for skatteforpliktelsen til den skattepliktige, jf. eksempelvis skattebetalingsloven §§ 16-10 til 14 og § 16-50. Det at en tredjepart kan holdes solidarisk ansvarlig for skatten, medfører i motsetning til det som gjelder på avgiftsområdet, som hovedregel ikke at vedkommende har klagerett på den skattepliktiges ligning. Det finnes lite rettspraksis som stadfester dette direkte for så vidt gjelder klageretten, men det foreligger flere

høyesterettsdommer om det tilsvarende spørsmålet om søksmålsbestemmelsen i ligningsloven § 11-1. Et morselskap kan ikke gå til sak om et datterselskaps ligning, arbeidstakere kan ikke reise søksmål om vedtak om arbeidsgiveravgift rettet mot arbeidsgiver og utbytteutdelende selskap har ikke rett til å få prøvd fastsettingen av kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer.

Det er to lov- og forskriftsfastsatte unntak fra utgangspunktet om at en solidarisk ansvarlig tredjepart ikke har klagerett på skattyters ligning. Artistskatteloven § 8 femte ledd gir den trekkpliktige rett til å klage på vedtak om fastsetting av skatt for den utenlandske artisten. Klagerett har også en kjøper som ved kontantbetaling over 10 000 kroner gjøres ansvarlig for unndratte skatter og avgifter hos en næringsdrivende, jf. skattebetalingsforskriften § 16-50-7. Klageadgangen er begrenset til å gjelde den delen av den næringsdrivendes ligning som dreier seg om omsetningen de to partene imellom.

I saker der innkrevingsmyndighetene gjør medansvaret gjeldende overfor tredjeparten, kan denne under en tvangfullbyrdelse på selvstendig grunnlag anføre at den underliggende fastsettingen av skatt er uriktig. Klagen rettes da til tingretten. Spørsmålet om fastsettingen er riktig eller ikke, behandles da som en del av tredjepartens egen tvangssak, ikke som en sak om ligningen til skattyter. Det skjer en prejudisiell prøving av kravets gyldighet i tvangssaken.

Skattebetalingsloven § 16-20 har regler om at arbeidsgiver er ansvarlig for manglende forskuddstrekk i lønn til arbeidstakere. Arbeidsgiver har fulle partsrettigheter i en sak der dette ansvaret gjøres gjeldende. En slik sak retter seg imidlertid mot arbeidsgiveren selv fordi vedkommende har misligholdt trekkplikten, og er ikke en del av arbeidstakerens ligning. Det er på det rene at det at arbeidsgivere har plikt til å foreta forskuddstrekk ved lønnsutbetalinger ikke gir arbeidsgiveren klagerett på arbeidstakerens ligning.

#### **19.4.2 Departementets vurderinger og forslag**

Gjennomgangen av gjeldende rett viser at det på skatteområdet som den klare hovedregel bare er den skattepliktige som har rett til å klage over vedtak om skattefastsetting. For andre typer avgjørelser som vil være enkeltvedtak etter skatteforvaltningsloven § 1-2 bokstav d er det et tilsvarende utgangspunkt om at det bare er den vedtaket direkte retter seg mot, enten det er en skattepliktig eller en tredjepart, som har klagerett. Departementet mener at denne hovedregelen bør videreføres i skatteforvaltningsloven. Det er normalt den vedtaket retter seg mot som pålegges rettigheter og plikter og som er best egnet til å vurdere om avgjørelsen er riktig og om det er behov for å påklage den.

Departementet foreslår derfor at det som hovedregel bare skal være «den vedtaket retter seg mot» som skal ha klagerett etter skatteforvaltningsloven, jf. lovutkastet § 13-1.

Begrepet «den vedtaket retter seg mot» skal tolkes snevert. Det skal svært mye til før andre enn den skattepliktige selv, eller en tredjepart dersom det er tale om et enkeltvedtak rettet mot en annen enn den skattepliktige, omfattes av dette alternativet. Fra praksis på avgiftsområdet finnes det få eksempler på at tredjeparter har blitt ansett som part etter forvaltningsloven § 28 som følge av at vedtaket retter seg mot dem.

Det bør etter departementets vurdering foreligge sterke interesser i utfallet av en sak før tredjeparter gis klageadgang på vedtak som retter seg mot den skattepliktige. I praksis synes spørsmålet om tredjeparters klage- og søksmålsrett særlig å komme på spissen i tilfeller hvor tredjeparter gjøres ansvarlig for skatten til den skattepliktige. Som nevnt er det som følge av at forvaltningsloven også gir klagerett til andre som har «rettslig klageinteresse», videre prøvingsadgang for medansvarlige på avgiftsområdet enn på skatteområdet. Etter departementets vurdering er det ikke hensiktsmessig å videreføre et slikt skille mellom ulike skattekrav i skatteforvaltningsloven. Tredjeparter som reelt sett er i samme stilling bør ha lik klageadgang uavhengig av hvilken skatteart det underliggende kravet gjelder.

Høyesterett inntok i Telenor Eiendom-dommen et standpunkt om at selskapet som ville bli endelig ansvarlig for avgiften hadde et «reelt behov» for å få avklart spørsmålet om vedtaket mot den fellesregistrerte enheten var gyldig. Rettens vurdering ble foretatt med utgangspunkt i de generelle sivilprosessuelle reglene om hvor sterke interesser som skal til for at et subjekt skal ha rett til å få prøvd gyldigheten av et vedtak. Etter departementets syn bør vurderingene i dommen tas i betraktning ved utformingen av reglene om klage- og søksmålsrett i skatteforvaltningsloven.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at tredjeparter som er «endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt» også bør ha klagerett på enkeltvedtak rettet mot den skattepliktige, jf. lovutkastet § 13-1 første ledd annet punktum. Forslaget innebærer at tredjeparter får en noe videre klageadgang enn det som gjelder etter ligningslovgivningen i dag.

Hvorvidt en tredjepart er «ansvarlig» for den skattepliktiges skatteforpliktelse, beror på en tolkning av ansvarsreglene som finnes ellers i skattelovgivningen.

Skattebetalingsloven §§ 16-10 til 16-14 og §§ 16-30 til 16-50 har en samling av ansvarsregler som vil gi tredjeparter klagerett etter skatteforvaltningsloven, og det finnes i tillegg enkelte bestemmelser om solidaransvar andre steder i skattelovene, jf. for eksempel merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd.

Vilkåret om at tredjeparten må være «endelig» ansvarlig for skatten, innebærer at tredjeparten ikke vil ha klagerett dersom vedkommende har et regresskrav mot andre tredjeparter etter å ha betalt skattekravet. Dette betyr at det ikke er tilstrekkelig for klagerett at et subjekt er solidarisk ansvarlig for skatten. Det kreves i tillegg at man ikke kan kreve at andre subjekter skal belastes skatten. I tilfeller med fellesregistrering etter merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd vil det eksempelvis være det selskapet som skal belastes skatten etter de underliggende privatrettslige rettsreglene, som kan klage

i tillegg til den skattepliktige selv. De øvrige selskapene som inngår i fellesregistreringen, har ikke klagerett. Det at den ansvarlige tredjeparten i ettertid kan ha et regresskrav mot den *skattepliktige*, medfører imidlertid ikke at man mister statusen som endelig ansvarlig for skatten.

Tredjepartens klagerett er begrenset til den delen av vedtaket som har betydning for ansvarskravet mot vedkommende. Spørsmål som gjelder andre sider ved den skattepliktiges skattefastsetting kan ikke påklages av tredjeparten. Dette innebærer for eksempel at en kjøper som i medhold av skattebetalingsloven § 16-50 gjøres ansvarlig for unndratt skatt ved kontantbetalinger over 10 000 kroner, bare kan klage over vedtak mot den næringsdrivende for så vidt det gjelder den aktuelle transaksjonen mellom den næringsdrivende og kjøperen selv.

Den medansvarlige tredjepartens klagerett inntreer uavhengig av om ansvaret er gjort gjeldende eller ikke. Det er ikke nødvendig at skattemyndighetene har fattet vedtak om å innkreve kravet hos den medansvarlige eller at det er innledet en egen sak om dette. Det er imidlertid en forutsetning at skattekravet ikke allerede er betalt av den skattepliktige. Departementet antar at det i praksis først og fremst vil være aktuelt for tredjeparter å klage i de tilfellene hvor det foreligger en viss sannsynlighet for at ansvaret gjøres gjeldende.

Departementet går inn for at det i § 13-4 annet ledd skal gis en egen bestemmelse om når klagefristen starter å løpe i tilfeller hvor det går en viss tid fra vedtaket mot den skattepliktige blir fattet til den solidarisk ansvarlige tredjeparten blir kjent med vedtaket og opplysningene som ligger til grunn for dette, se nærmere nedenfor i punkt 19.6.2.

Skattebetalingsloven § 16-20 gjelder ansvar for manglende forskuddstrekk. Reglene skiller seg fra de øvrige bestemmelsene i skattebetalingsloven kapittel 16 i den forstand at det er et ansvar arbeidsgiver ilegges for selv å ha misligholdt trekkplikten, ikke et ansvar for arbeidstakers skatteforpliktelse. Det at en arbeidsgiver gjøres ansvarlig etter § 16-20 skal ikke medføre at vedkommende får klagerett på skattefastsettingen til den skattepliktige. Det foreligger heller ikke slik klagerett i dag. Den trekkpliktige har fulle partsrettigheter i saken om innkreving av manglende trekk.

For enkelte tredjeparter som er ansvarlig for å fastsette skatten for den skattepliktige ved trekk etter de foreslåtte reglene i skatteforvaltningsloven kapittel 9, vil det være klagerett etter § 13-1. Trekkpliktige som utbetaler honorar til utenlandske artister og arbeidsgivere på Svalbard som foretar lønnstrekk, kan gjøres ansvarlig for manglende innbetaling av skatt, jf. artistskatteloven § 7 femte ledd og svalbardskatteloven § 5-2 sjette ledd. Disse trekkpliktige vil dermed ha klagerett etter lovutkastet § 13-1 fordi de er endelig ansvarlige for skatten til den skattepliktige. Klagerett vil i slike tilfeller også foreligge for den trekkpliktige dersom vedkommende er gjort til part («den vedtaket retter seg mot») i den underliggende saken om endring av den skattepliktiges skattefastsetting, jf. lovutkastet § 12-10 og omtale i punkt 18.2.2.2 ovenfor. Trekkpliktige selskaper som utbetaler utbytte til utenlandske aksjonærer har derimot ikke klagerett

etter § 13-1. Denne gruppen trekkpliktige har bare ansvar for manglende foretatt skattetrekk, ikke ansvar for lite innbetalt skatt dersom trekkplikten er overholdt, jf. forslag til ny bestemmelse i skattebetalingsloven § 16-21. Krav om innbetaling av manglende skattetrekk gjøres gjeldende mot den trekkpliktige i en egen sak etter skattebetalingsloven, og det er dermed ikke naturlig at selskapet har klagerett i den underliggende skattesaken overfor den utenlandske aksjonæren. Bestemmelsen i lovutkastet § 12-10 gir heller ikke skattemyndighetene hjemmel til å gjøre det trekkpliktige selskapet til en part i skattesaken ved å rette fastsettingsvedtaket mot dette.

Departementet foreslår å videreføre særreglene i ligningsloven § 9-3 om at aksjeselskaper, deltakerlignede selskaper og boligselskaper skal kunne klage på nærmere bestemte typer vedtak om fastsetting av verdien på aksjer og formue og inntekt fra selskapene, jf. § lovutkastet 13-2. Bestemmelsen om aksjeselskapers rett til å klage på aksjenes inngangsverdi og over beregnet personinntekt foreslås imidlertid ikke videreført, ettersom disse ikke lenger er aktuelle. Deltakerlignede selskaper har også klagerett i medhold av § 13-1 ettersom de kan gjøres ansvarlig for den enkelte deltakers skatt etter skattebetalingsloven § 16-11. Den selvstendige betydningen av klageretten etter § 13-2 er blant annet at denne gjelder uavhengig av om en eller flere av deltakerne har betalt skattekravet som kan knyttes til deres andel av formuen og inntekten fra selskapet. Departementet foreslår også å videreføre reglene fra ligningsloven § 9-4 om at den som er ansvarlig for eiendomsskatt kan klage over avgjørelser som får betydning for eiendomsskatten.

Departementet viser til forslag til § 13-1 første ledd og § 13-2.

## **19.5 Klageinstans**

### **19.5.1 Gjeldende rett**

Det følger av forvaltningsloven § 28 at klager på enkeltvedtak skal behandles av det forvaltningsorganet som er nærmest overordnet det organet som har fattet det påklagede vedtaket. Forvaltningslovens regel kommer til anvendelse i alle saker om særavgifter, motorkjøretøyavgifter og merverdavgiftskompensasjon. Bestemmelsen gjelder også på merverdiavgiftsområdet, men her er det fastsatt viktige unntak i merverdiavgiftsloven §§ 19-1 og 19-2 om at Klagenemnda for merverdiavgift skal behandle klager over vedtak om fastsetting av merverdiavgift mv. og klager over vedtak om sakskostnader når nemnda har endret et vedtak til gunst for avgiftssubjektet.

Ligningsloven § 9-2 nr. 1 bokstav a fastsetter at klage over den ordinære ligningen etter kapittel 8 skal behandles av skattekontoret. Skatteklagenemnda er klageinstans ved klager over vedtak som skattekontoret fatter i endringssaker, jf. bokstav b. I § 9-2 nr. 1 bokstav c er det en særbestemmelse om at Skattedirektoratet er klageinstans i saker som innebærer at samme inntekt eller formue beskattes i flere kommuner.



Skattedirektoratet er som hovedregel klageinstans ved klager over andre avgjørelser enn vedtak som gjelder ligningen, jf. eksempelvis §§ 3-4 nr. 4, 3-6 nr. 3, 10-6 nr. 4, 10-7 nr. 2, 10-8 nr. 5 første punktum og 10-9 nr. 4. Skatteklagenemnda er likevel klageinstans i saker som gjelder sakskostnader, jf. ligningsloven § 9-11 nr. 5, og Skattedirektoratets vedtak om gebyr etter § 10-8, jf. nr. 5 annet punktum.

### **19.5.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår å videreføre hovedtrekkene i reglene om hvem som skal være klageorgan i skattesaker i skatteforvaltningsloven § 13-3. Lovens hovedregel skal være at klage behandles av det organet som er nærmeste overordnet til det organet som har fattet enkeltvedtaket, jf. første ledd. I medhold av denne bestemmelsen skal Toll- og avgiftsdirektoratet behandle klager på vedtak fra tollregionene i saker om fastsetting av særavgifter og motorkjøretøyavgifter, mens Skattedirektoratet skal behandle klager på vedtak fra skattekontorene i saker om fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon. Bestemmelsen om klage til nærmeste overordnede forvaltningsorgan kommer også til anvendelse ved klager på andre enkeltvedtak enn fastsettingsvedtak.

Fra utgangspunktet om at klager skal behandles av overordnet forvaltningsorgan gjelder det et viktig unntak i form av nemndene på skatteområdet.

I lovutkastet § 13-3 annet ledd første punktum er det fastsatt at Skatteklagenemnda er klageorgan i saker som gjelder klage på vedtak om fastsetting av formues- og inntektsskatt, artistskatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 19-1 annet ledd at Skattedirektoratet er klageinstans ved klager over vedtak når klagegjensstandens verdi er under 15 000 kroner. Departementet foreslår at denne bestemmelsen ikke videreføres i skatteforvaltningsloven. Skatteklagenemnda skal dermed være klageinstans i alle saker om fastsetting av merverdiavgift.

Departementet går inn for at skatteklagenemnda også skal være klageinstans i noen tilfeller hvor det ikke klages over vedtak om skattefastsetting.

Skatteklagenemnda skal være klageinstans når det klages over vedtak fra Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet om illeggelse av tvangsmulkt etter lovutkastet § 14-1 og overtredelsesgebyr etter § 14-6, jf. § 13-3 annet ledd annet punktum. Uten denne særregelen ville departementet vært klageinstans i disse sakene. Ligningsloven § 10-8 nr. 5 annet punktum har i dag en regel om at klager over direktoratets vedtak om illeggelse av gebyr skal avgjøres av den skatteklagenemnd som departementet bestemmer.

Forslaget til regler om klage over avgjørelser om sakskostnader i lovutkastet § 5-10 fjerde ledd og klage over bindende forhåndsuttalelser i § 6-2 første ledd innebærer at

Skatteklagenemnda skal være klageinstans i flere tilfeller, se nærmere omtale i punkt 11.11.2 og 12.3.2 ovenfor.

Departementet går inn for at det i § lovutkastet 13-3 annet ledd tredje punktum tas inn en bestemmelse som presiserer at saker skal fremmes for Skatteklagenemnda av et eget sekretariat underlagt Skattedirektoratet.

Skatteklagenemnda for Svalbard skal være klageinstans ved klager over vedtak fra skattekontoret om fastsetting av skatt etter svalbardskatteloven, jf. § 13-3 tredje ledd. I annet punktum foreslås det en bestemmelse om at skattekontoret fremmer saker for nemnda.

I lovutkastet § 13-3 fjerde ledd første punktum foreslås det inntatt at Klagenemnda for Petroleumsrett er klageinstans ved klager over vedtak om skatt på formue og inntekt fra utvinning og rørledningstransport som nevnt i petroleumsretteloven § 5 første ledd. Oljeskattekontoret fremmer saker for nemnda, jf. annet punktum.

Særreglene om nemndsbehandling i § 13-3 annet til fjerde ledd skal forstås slik at nemndene også skal avgjøre klager over underinstansens vedtak om å avvise klager på vedtak som nevnt i disse bestemmelsene. Dette betyr for eksempel at dersom en skattepliktig påklager et vedtak fra skattekontoret om endring av skattefastsettingen, og skattekontoret avviser klagen fordi den er for sent innkommet eller lignende, skal nemnda avgjøre klagen over avvisningsvedtaket.

Departementet viser til forslag til § 13-3.

## **19.6 Klagefrist og oppreisning for oversittelse av klagefristen**

### **19.6.1 Gjeldende rett**

#### **19.6.1.1 Forvaltningsloven**

Forvaltningsloven § 29 fastsetter at fristen for å klage over enkeltvedtak er tre uker. For de skatteartene som omfattes av forvaltningsloven gjelder denne bestemmelsen både ved klage over vedtak om skattefastsetting og vedtak som ikke er en del av fastsettingen.

Det følger av § 31 første ledd at klageren kan få oppreisning for oversittelse av klagefristen såfremt han eller hans fullmektig ikke kan lastes for å ha oversittet fristen eller for å ha drøyd med å klage etterpå, eller dersom det av særlige grunner er rimelig at klagen blir prøvd. Klagen kan likevel ikke tas til behandling som klagesak dersom klagen ikke er fremmet innen ett år etter at vedtaket ble fattet, jf. § 31 tredje ledd.

### **19.6.1.2 Ligningsloven**

Ligningsloven har ulike frister for klage over ligningen, jf. § 9-2 nr. 4 og 5. Fristen for å klage over den ordinære ligningen er seks uker, men utløper likevel tidligst 10. august. Fristen for å klage over andre ligningsavgjørelser, herunder vedtak i endringssaker, er tre uker. Klage over ligningen som gjelder kildeskatt på utbytte må leveres senest ved utgangen av ligningsåret. Det er i tillegg gitt særregler om klagefrist når skattyters oppgaver er fraveket uten at det er sendt påbudt varsel og ved første gangs verdsettelse av bolig når verdsettingen får betydning for fastsettingen av eiendomsskatt.

Det følger av ligningsloven § 9-2 nr. 7 at det organet som har vedtaksmyndighet i saken, skal avgjøre hva som skjer dersom skattyter ikke har overholdt fristen for å klage på ligningsavgjørelser. Bestemmelsen innebærer at skattyter kan få klagen realitetsbehandlet selv om klagefristen er oversittet. Ved oppreisningsvurderingen skal det legges vekt på momentene som framgår av § 9-5 nr. 7, nærmere bestemt spørsmålets betydning, skattyterens forhold, sakens opplysning og den tid som er gått. På samme måte som etter forvaltningsloven er det slik at en klage ikke kan tas til behandling som klagesak mer enn ett år etter at vedtaket ble fattet, jf. § 9-2 nr. 8.

I de tilfellene hvor ligningsloven har egne regler om klage over avgjørelser som ikke er en del av ligningen, er klagefristen gjennomgående tre uker, jf. §§ 9-11 nr. 5, 10-6 nr. 4, 10-7 nr. 2 og 10-8 nr. 5.

### **19.6.2 Departementets vurderinger og forslag**

Hensynet til et enkelt og oversiktlig regelverk tilsier etter departementets syn at skatteforvaltningsloven som et utgangspunkt bør ha én generell frist for å klage på vedtak i skattesaker. For å sikre at klageren har rimelig tid til å vurdere om det er grunnlag for å klage og til å utforme klagen, foreslår departementet at fristen skal være seks uker. Forslaget innebærer at klagefristen utvides for en stor andel av vedtakene som fattes på skatteområdet.

Fristen skal regnes fra melding om enkeltvedtaket har kommet fram til klageren, jf. lovutkastet § 5-6 første ledd.

Klageren har i noen tilfeller behov for opplysninger fra skattemyndighetene for å kunne klage på et vedtak. Departementet foreslår en bestemmelse i § 13-4 annet ledd om at endelig klage da kan leveres innen seks uker etter at skattemyndighetene har sendt de nødvendige opplysningene. Bestemmelsen er utformet etter mønster fra ligningsloven § 9-2 nr. 6 og antas blant annet å kunne være praktisk i tilfeller hvor tredjeparter som er medansvarlige for den skattepliktiges skatt, vil klage på et vedtak. Tredjeparten har ikke krav på varsel om vedtaket etter lovutkastet § 5-7, noe som innebærer at den ordinære klagefristen etter § 13-4 første ledd kan være utløpt idet vedkommende får kjennskap til vedtaket og opplysningene som ligger til grunn for dette.

Departementet går inn for at det i § 13-4 tredje ledd skal gis en bestemmelse om oppreisning for oversittelse av klagefristen, som innebærer at skattemyndighetene kan velge å behandle en klage selv om det er klaget etter at klagefristen er utløpt. Ved oppreisningsvurderingen skal det tas utgangspunkt i de hensynene som i dag framgår av ligningsloven § 9-5 nr. 7, nærmere bestemt spørsmålets betydning, skattyterens forhold, sakens opplysning og den tid som er gått. Oppregningen av momenter er ikke ment å være uttømmende, slik at også andre hensyn kan komme i betraktning. Det er opp til skattemyndighetenes frie skjønn å vurdere om oppreisning skal gis, jf. formuleringen om at klagen "kan" tas under behandling. Bestemmelsen forutsetter at det beror på en konkret helhetsvurdering om det er grunn til å behandle klagen. Momentene som framgår av lovteksten er de samme som hensynene som skattemyndighetene skal ta i betraktning når de vurderer om det er grunn til å ta opp skattefastsettingen til endring etter lovutkastet § 12-1. Det vises til omtalen i 18.2.2 for en nærmere redegjørelse for de ulike hensynene.

For skatteartene som i dag omfattes av forvaltningsloven, innebærer forslaget at oppreisningsbestemmelsen gir anvisning på et annet vurderingstema enn det som følger av dagens ordlyd. Departementet antar imidlertid at det vil være klare likhetstrekk mellom den oppreisningsvurderingen som i dag foretas i medhold av forvaltningsloven og den som skal skje i medhold av lovutkastet § 13-4 tredje ledd. Hvorvidt den skattepliktige kan lastes for ikke å ha overholdt fristen eller å ha klaget tilstrekkelig raskt etter utløpet av fristen, er momenter som vil være relevante ved vurderingen av hensynene «klagerens forhold» og «den tid som er gått». Under hensynet «spørsmålets betydning» vil det på tilsvarende måte være aktuelt å ta i betraktning om det av andre særlige grunner er rimelig at klagen tas til behandling.

Skattemyndighetene skal av eget tiltak vurdere om det skal gis oppreisning for oversittelse av klagefristen. Dersom klagen kommer for sent og grunnen til forsinkelsen ikke framgår, må skattemyndighetene vurdere om det er behov for å innhente opplysninger for å avgjøre om det skal gis oppreisning.

Etter ligningsloven § 9-2 nr. 7 første punktum er det det organet som skal treffe avgjørelse i saken, som avgjør hvilken betydning det skal ha at klagefristen ikke er oppfylt. Ved klager over vedtak om endring av ligning vil dette være skatteklagenemnda, jf. § 9-8 nr. 1, jf. § 9-2 nr. 1 bokstav b. Etter forvaltningsloven skal både underinstansen og klageinstansen vurdere oppreisningsspørsmålet ettersom begge organene har myndighet til å avvise saken, jf. § 33 annet ledd tredje punktum og § 34 første ledd første punktum. Det samme vil gjelde etter skatteforvaltningsloven, jf. lovutkastet § 13-6 annet ledd og § 13-7 første ledd første punktum og omtale nedenfor i punkt 19.8.2.

Vedtak om ikke å gi oppreisning for oversitting av klagefristen kan som hovedregel påklages, jf. § 13-1 annet ledd annet punktum.

Departementet foreslår å videreføre reglene om at en klage ikke kan tas under behandling som klagesak dersom det har gått mer enn ett år siden vedtaket ble truffet, jf. lovutkastet § 13-4 tredje ledd annet punktum. Som nevnt følger dette både av forvaltningsloven § 31 tredje ledd og ligningsloven § 9-2 nr. 8 i dag. Ligningslovens bestemmelse ble innført fra og med 2008. I forarbeidene, Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) s. 27, uttales det at formålet med bestemmelsen er å begrense forvaltningens arbeidsbelastning med gamle saker og at det ikke er urimelig at det settes en ytre grense for hvor lenge en klager kan oversitte klagefristen og at saken likevel behandles som en klagesak.

Kommer klagen inn etter utløpet av ettårsfristen, må den behandles som en anmodning til skattemyndighetene om at disse på eget initiativ skal ta saken opp til endring etter lovens kapittel 12, jf. §§ 12-1 og 12-11. I motsetning til det som gjelder ved vedtak om å avvise klager som kommer inn innenfor ettårsfristen, er det ikke klagerett på skattemyndighetenes beslutninger om ikke å ta opp saken til endring på eget initiativ.

Departementet viser til forslag til § 13-4.

## **19.7 Klagens adressat, form og innhold**

### **19.7.1 Gjeldende rett**

Forvaltningsloven § 32 har regler om klagens adressat, form og innhold. Klagen skal framsettes for det forvaltningsorganet som har fattet vedtaket. Dersom muntlig klage er tillatt, skal den nedtegnes skriftlig av organet. Klagen skal være undertegnet eller autentisert etter reglene om elektronisk kommunikasjon med forvaltningen. Klagen må nevne det vedtak det klages over, og om påkrevet gi opplysninger til bedømmelse av klagerett og om klagefristen er overholdt. Klagen må videre nevne den endring som ønskes i det vedtaket det klages over og bør nevne de grunnene klagen støtter seg til. Dersom klagen inneholder feil eller mangler, skal forvaltningsorganet sette en kort frist for rettelse eller utfylling.

Merverdiavgiftsloven § 19-1 tredje ledd har et særlig krav til klager over vedtak der avgiftsoppgjøret er fastsatt ved skjønn som følge av at omsetningsoppgave ikke har kommet inn. Klagen skal i slike tilfeller bare behandles dersom avgiftssubjektet samtidig med klagen leverer omsetningsoppgave for den eller de terminer vedtaket gjelder.

Ligningslovens krav til klage over ligningen følger av § 9-2. Klagen må være skriftlig, inneholde bestemte påstander og redegjøre for de forhold påstandene bygger på. Klagen skal som hovedregel leveres til skattekontoret, men klage over vedtak fra Oljeskattenemnda leveres til Oljeskattekontoret.

### 19.7.2 Departementets vurderinger og forslag

Departementet går inn for at det i skatteforvaltningsloven § 13-5 gis regler om klagens adressat, form og innhold som i stor grad bygger på de bestemmelsene som ligningsloven og forvaltningsloven har om dette i dag. Departementet foreslår at klagen som hovedregel skal sendes til det organet som har fattet enkeltvedtaket, jf. første ledd. I saker hvor det påklagede vedtaket er fattet av skattekontoret, skal den skattepliktige på samme måte som i dag kunne levere klagen til hvilket som helst skattekontor. Klage over vedtak fra Oljeskattenemnda skal sendes til Oljeskattekontoret.

Klagen skal være skriftlig, jf. lovutkastet § 13-5 annet ledd. Bestemmelsen om skriftlighet viderefører kravet som i dag følger av ligningsloven § 9-2 nr. 2 første punktum. For skattearter som reguleres av forvaltningsloven, er utgangspunktet at klagen skal være skriftlig, men dersom muntlig klage er tillatt skal forvaltningsorganet sette opp klagen skriftlig. Departementet legger til grunn at det ikke vil være for byrdefullt med et generelt krav om skriftlighet ved klager på skatteområdet. Dersom den skattepliktige unntaksvis ikke er i stand til å sette opp en klage skriftlig og heller ikke har bistand fra fullmektig, vil skattemyndighetene etter omstendighetene kunne bistå med å nedtegne klagen.

Klagen skal nevne det vedtak som det klages over, og om påkrevet gi opplysninger til bedømmelse av spørsmålet om klagerett og om klagefristen er overholdt. Den skal inneholde bestemte påstander og redegjøre for de forhold som påstandene bygger på, jf. lovutkastet § 13-5 tredje ledd første og annet punktum.

Etter departementets vurdering er det behov for en særlig regulering av krav til klager over vedtak om fastsetting av merverdiavgift. Skatteetaten mottar årlig et stort antall klager over vedtak om skjønn etter merverdiavgiftsloven § 18-1 bokstav a. Klagene leveres i svært mange tilfeller i form av omsetningsoppgaver, og Skatteetatens behandling av oppgavene foregår i stor grad maskinelt i etatens saksbehandlingssystem. Det at det foreligger en omsetningsoppgave fra den avgiftspliktige, er dermed en viktig forutsetning for at klageordningen på merverdiavgiftsområdet skal kunne administreres på en hensiktsmessig måte. Departementet foreslår på denne bakgrunn at det tas inn en bestemmelse i § 13-5 tredje ledd tredje punktum om at den skattepliktige må levere skattemelding samtidig med klagen for å få behandlet klage over vedtak om fastsetting av merverdiavgift som følge av manglende levering av skattemelding. Forslaget viderefører merverdiavgiftsloven § 19-1 tredje ledd.

Dersom en klage inneholder formelle feil eller mangler, skal det organet som mottar klagen sette en kort frist for retting eller utfylling, jf. lovutkastet § 13-5 fjerde ledd.

Departementet viser til forslag til § 13-5.

## 19.8 Saksforberedelse

### 19.8.1 Gjeldende rett

#### 19.8.1.1 *Forvaltningsloven*

Forvaltningsloven § 33 har regler om saksforberedelse som gjelder for skattearter som omfattes av denne loven. Det følger av § 33 første ledd at reglene i lovens kapittel IV om saksforberedelse og kapittel V om vedtaket i utgangspunktet gjelder tilsvarende i klagesaker. Annet ledd fastsetter at underinstansen skal gjøre de undersøkelser klagen gir grunn til. Videre kan underinstansen oppheve eller endre vedtaket dersom den finner klagen begrunnet, og den skal avvise klagen dersom vilkårene for å klage ikke foreligger.

Dersom underinstansen ikke fatter vedtak om å oppheve, endre eller avvise klagen, skal den sende sakens dokumenter til klageinstansen så snart saken er tilrettelagt. Dersom underinstansen gir klageinstansen uttalelse som partene kan kreve å få se uten hinder av § 19, skal den sende kopi til partene med mindre Kongen er klageinstans, jf. § 33 fjerde ledd.

Det følger av § 33 femte ledd at klageinstansen skal påse at saken er så godt opplyst som mulig før vedtak treffes. Den kan pålegge underinstansen å foreta nærmere undersøkelser.

#### 19.8.1.2 *Ligningsloven*

Ligningsloven har ikke på samme måte som forvaltningsloven § 33 første ledd noen bestemmelse om at de generelle saksbehandlingsreglene ellers i loven kommer til anvendelse i klagesaker. At disse reglene gjelder også i klagesaker, følger imidlertid allerede av at de etter sin art er av generell karakter. Ligningsloven har heller ikke noen regel tilsvarende forvaltningsloven § 33 annet ledd første punktum om at underinstansen plikter å foreta de undersøkelser klagen gir grunn til. Almennelige forvaltningsrettslige prinsipper stiller imidlertid krav om at saksbehandlingen skal være forsvarlig mv. Anvendelsen av prinsippene i skattesaker må sees i lys av at det er den skattepliktige som har hovedansvaret for å opplyse saken og at skattemyndighetene ikke har noen omfattende utredningsplikt. Det følger likevel av praksis at skattemyndighetene har en viss plikt til å foreta egne undersøkelser når omstendighetene i saken tilsier det.

I ligningsloven § 9-2 nr. 7 er det fastsatt at det er det organet som skal fatte vedtak i saken, det vil si skatteklagenemnda ved klage over vedtak i endringssak, som skal avgjøre hvilken betydning det skal ha at vilkårene for å klage ikke foreligger. Dette innebærer at skattekontoret ikke har kompetanse til å avvise klagen slik underinstansen har etter forvaltningsloven § 33 annet ledd annet punktum.

Dagens regel om at skattekontoret skal forberede saken for skatteklagenemnda følger av ligningsloven § 3-9. I Prop. 1 LS (2014-2015) kapittel 13 foreslås bestemmelsen endret slik at denne kompetansen overføres til et eget sekretariat. I praksis forberedes saken for nemnda ved at det utarbeides innstilling til vedtak i saken og at innstillingen oversendes nemnda sammen med dokumentene i saken.

I ligningsloven § 9-8 nr. 1 annet punktum er det hjemmel for skattekontoret til å endre sitt vedtak under saksforberedelsen dersom det finner at skattyters klage til skatteklagenemnda er begrunnet. Bestemmelsen foreslås videreført med ny nemndsordning på skatteområdet.

Ligningsloven har ingen regler tilsvarende forvaltningsloven § 33 femte ledd om at klageinstansen skal påse at saken er så godt opplyst som mulig før vedtak treffes og at den kan pålegge underinstansen å foreta nærmere undersøkelser i saken.

### **19.8.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår at det gis regler om saksforberedelse i skatteforvaltningsloven § 13-6. Bestemmelsen er bygd opp etter mønster fra forvaltningsloven § 33. En del av forvaltningslovens bestemmelser videreføres imidlertid ikke som følge av særlige forhold som gjør seg gjeldende på skatteområdet, herunder at skattemyndighetene ikke har noen omfattende utredningsplikt. Det er også behov for enkelte særregler som følge av at klager over vedtak om formues- og inntektsskatt, svalgskatt, artistskatt, petroleumsskatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift skal behandles av nemnder.

Departementet foreslår i lovutkastet § 13-6 første ledd at de alminnelige saksbehandlingsreglene i skatteforvaltningslovens kapittel 5 også skal gjelde i klagesaker, med mindre noe annet følger av § 13-6 selv. Bestemmelsen tilsvarende forvaltningsloven § 33 første ledd.

Forvaltningsloven § 33 annet ledd første punktum har en regel om at underinstansen skal foreta de undersøkelser klagen gir grunnlag for. Ligningsloven pålegger ikke skattekontoret noen lignende plikt når det forbereder klagesaker for skatteklagenemnda, og bestemmelsen foreslås ikke videreført i skatteforvaltningsloven. Begrunnelsen for dette er at myndighetene på skatteområdet ikke har noen alminnelig utredningsplikt tilsvarende det som følger av forvaltningsloven. Et grunnleggende trekk ved skatteforvaltningsregelverket er at det er den skattepliktige som har hovedansvaret for å skaffe til veie det faktiske grunnlaget for fastsettingen, og skattemyndighetene har kun i begrenset grad plikt til å foreta selvstendige undersøkelser for å bidra til sakens opplysning. Etter departementets vurdering er det da ikke naturlig med en bestemmelse om undersøkelsesplikt for skattemyndighetene under den forberedende klagesaksbehandlingen. Ulovfestede regler om krav til forsvarlig saksbehandling vil imidlertid etter omstendighetene kunne pålegge skattemyndighetene å foreta egne undersøkelser i sakens anledning.



Departementet foreslår at det i § 13-6 annet ledd tas inn en bestemmelse om at underinstansen skal avvise saken dersom vilkårene for å behandle klagen ikke foreligger. Forvaltningsloven § 33 annet ledd har som nevnt i dag en slik bestemmelse som kommer til anvendelse i saker om merverdiavgift, særavgifter, motorkjøretøyavgifter og merverdiavgiftskompensasjon. På ligningsforvaltningsområdet følger det på den annen side i dag av § 9-2 nr. 7 første punktum at det er klageorganet som skal avgjøre hvilken betydning det skal ha at vilkårene for klagerett ikke foreligger. Departementet er av den oppfatning at det i saker der en nemnd er klageinstans, ikke er hensiktsmessig å ha en løsning som avviker fra det som gjelder på andre forvaltningsområder. Om vilkårene for klagerett er oppfylt er en annen vurdering enn det eller de spørsmål skattekontoret tok stilling til da det fattet realitetsvedtaket som påklages. Det er derfor naturlig at skattekontoret som har fattet det påklagede vedtak skal kunne behandle og avgjøre dette i første instans. I Prop. 1 LS (2014-2015) går departementet inn for at det skal opprettes et eget sekretariat for den nye Skatteklagenemnda. Hensynet til sakens opplysning og en effektiv avvikling av klagesakene tilsier at skattekontoret som har fattet det påklagede vedtaket, fortsatt bør ha en rolle under saksforberedelsen. Hensynet til nemndenes arbeidsbelastning taler også for en slik løsning. Det at skattekontoret har mulighet til å avvise klager kan bidra til at nemndene ikke blir forelagt saker der klagevilkårene ikke er oppfylt. Avvisningsvedtaket kan påklages etter lovutkastet § 13-1, og klagen over dette vedtaket behandles av nemnda.

At klageren har oversittet klagefristen, er en av årsakene som kan lede til at klagen avvises i medhold av lovutkastet § 13-6 annet ledd. Det følger av henvisningen til § 13-4 tredje ledd at underinstansen har plikt til å vurdere spørsmålet om oppreisning.

Departementet foreslår at reglene i forvaltningsloven § 33 annet ledd annet punktum og ligningsloven § 9-8 nr. 1 annet ledd om at underinstansen kan oppheve eller endre sitt vedtak til gunst for den skattepliktige dersom den finner klagen begrunnet, videreføres i skatteforvaltningsloven § 13-6 tredje ledd. Ligningslovens hadde inntil 2013 ingen bestemmelse om omgjøringsadgang for skattekontoret under den forberedende klagesaksbehandlingen. Ved en lovendring fikk skattekontoret da myndighet til å omgjøre eget vedtak til gunst for den skattepliktige tilsvarende det som følger av forvaltningslovens bestemmelse, jf. Prop 150 LS (2012-3013) kapittel 13.

Departementets forslag til regler om oversendelse av klagesaken til klageinstansen er noe forskjellige avhengig av hvilket organ som er klageinstans.

Dersom klagen skal behandles av overordnet forvaltningsorgan, i de fleste tilfeller Skattedirektoratet eller Toll- og avgiftsdirektoratet, skal underinstansen sende sakens dokumenter til klageinstansen straks saken er tilrettelagt, jf. lovutkastet § 13-6 fjerde ledd første punktum. Det samme følger i dag av forvaltningsloven § 33 fjerde ledd. Underinstansen kan avgi uttalelse i saken, jf. § 13-6 fjerde ledd annet punktum. Dersom klagen skal behandles av en nemnd, skal det saksforberedende organet legge saken

fram for nemnda, jf. lovutkastet § 13-3 og omtale ovenfor i punkt 19.5.2. I de fleste tilfeller innebærer dette å utarbeide innstilling til vedtak i saken som oversendes nemnda sammen med sakens øvrige dokumenter. Saker for Skatteklagenemnda fremmes av sekretariatet. Saker for Skatteklagenemnda for Svalbard fremmes av skattekontoret, mens Oljeskattekontoret fremmer saker for Klagenemnda for petroleumsskatt.

Det følger av forvaltningsloven § 33 fjerde ledd at parten skal sendes kopi av underinstansens uttalelse dersom parten kan kreve innsyn i denne uten hinder av forvaltningsloven § 19. Ligningsloven gir ikke skattyter krav på innsyn i underinstansens uttalelse eller innstilling til vedtak i nemnd, men det følger av Skattedirektoratets retningslinjer at skattekontorets vedtaksutkast til skatteklagenemnda automatisk skal sendes skattyter der skattekontoret foreslår at klagen ikke fullt ut tas til følge. Etter departementets syn bør klageren sendes kopi av underinstansens uttalelse i klagesak og det forberedende organets innstilling til vedtak i klagenemnd. Departementet foreslår at det i § 13-6 femte ledd tas inn en bestemmelse om at klageren skal ha kopi av underinstansens uttalelse i saken. I saker hvor klageinstansen er en nemnd, skal klageren sendes kopi av det forberedende organets innstilling til vedtak i nemnda. Dersom uttalelsen eller innstillingen til vedtak inneholder opplysninger som kan unntas fra innsyn etter § 5-5 femte ledd, har klageren ikke krav på å få oversendt disse opplysningene.

Forvaltningsloven § 33 femte ledd fastsetter at klageinstansen skal påse at saken er så godt opplyst som mulig før vedtak treffes, og at den kan pålegge underinstansen å foreta nærmere undersøkelser mv. dersom det er behov for dette. Heller ikke denne bestemmelsen foreslås videreført i skatteforvaltningsloven ettersom myndighetene ikke har noen alminnelig utredningsplikt i skattesaker.

Departementet viser til forslag til § 13-6.

## **19.9 Klageinstansens kompetanse**

### **19.9.1 Gjeldende rett**

Forvaltningsloven har regler om klageinstansens myndighet i § 34. Det følger av første ledd at klageinstansen skal avvise saken dersom vilkårene for å klage ikke foreligger. Klageinstansen er ved denne vurderingen ikke bundet av at underinstansen har ansett vilkårene for å være oppfylt. Ligningsloven § 9-2 nr. 7 bestemmer at den som skal treffe vedtak i saken avgjør hvilken betydning det skal ha at vilkårene for å klage på ligningen ikke foreligger. Bestemmelsen innebærer at klageinstansen kan avvise klagen dersom den i motsetning til det saksforberedende organet mener at vilkårene for å klage ikke er oppfylt. Også ved klage over andre avgjørelser på ligningsforvaltningsområdet må klageorganet kunne avvise klager når vilkårene ikke foreligger.

Dersom saken tas til realitetsbehandling, følger det av forvaltningsloven § 34 annet ledd første punktum at klageinstansen kan prøve alle sider av saken og herunder ta hensyn til nye omstendigheter. Dette innebærer blant annet at den skattepliktige har full adgang til å legge fram opplysninger om bevis, anførsler mv. som ikke var en del av saken på det tidspunktet da underinstansen fattet sitt vedtak. Videre følger det av § 34 annet ledd annet punktum at klageinstansen skal vurdere de synspunkter som klageren kommer med, og kan også ta opp forhold som ikke er berørt av vedkommende. Ligningsloven har på dette punktet ingen tilsvarende regler som forvaltningsloven, men det er på det rene at de samme prinsippene om hva klageinstansen kan prøve og hvilke omstendigheter den skal legge vekt på, gjelder også i saker som behandles etter denne loven.

Forvaltningsloven § 34 tredje ledd første punktum fastsetter at vedtaket ikke kan omgjøres til ulempe for klageren bortsett fra når dennes interesser finnes å måtte vike for hensynet til andre privatpersoner eller offentlige interesser. Det følger av annet punktum at endring til ulempe bare kan skje innen en frist på tre måneder. Ligningsloven har ingen tilsvarende regler som begrenser klageinstansens myndighet.

Det følger av forvaltningsloven § 34 fjerde ledd at klageinstansen selv kan treffe nytt vedtak i saken eller oppheve det og sende saken tilbake til underinstansen til helt eller delvis ny behandling. Ligningsloven har ingen tilsvarende regler.

### **19.9.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår at det i skatteforvaltningsloven § 13-7 gis regler om klageinstansens myndighet. Bestemmelsene er utformet etter mønster fra forvaltningsloven § 34.

Lovutkastet § 13-7 første ledd fastsetter at klageinstansen skal vurdere om vilkårene klagerett foreligger og at den ved denne vurderingen ikke er bundet av at underinstansen har ansett vilkårene for å foreligge. Dersom klageinstansen kommer til at vilkårene ikke er oppfylt, skal den avvise saken. Klageinstansen har likevel plikt til å vurdere spørsmålet om oppreisning for oversittelse av klagefristen.

Det følger av lovutkastet § 13-7 annet ledd at klageinstansen kan ta stilling til alle sider av saken og herunder ta hensyn til nye omstendigheter. Klageinstansen er ikke bundet av klagens omfang. Den kan også ta opp sider ved underinstansens vedtak som den skattepliktige ikke har påklaget. Dette innebærer eksempelvis at klageinstansen kan endre fastsettingen for alle beskatningsperioder som omfattes av underinstansens vedtak, selv om den skattepliktige bare har påklaget fastsettingen for enkelte av periodene. Det ligger imidlertid en begrensning i at det kun er underinstansens vedtak som utgjør «saken» i lovens forstand. Det er vedtaket som er til behandling i klageinstansen, ikke hele skattefastsettingen som sådan, med mindre fastsettingen i sin helhet er gjenstand for vedtaket. Dette innebærer eksempelvis at dersom en

skattepliktig har påklaget et vedtak som gjelder formue og inntekt fra en av hans eiendommer, kan klageinstansen ikke ta til behandling spørsmål som gjelder den skattepliktiges arbeidsinntekt.

Departementet går inn for at det gis en bestemmelse om at klageinstansen skal vurdere de synspunkter som klageren kommer med, og at den også kan ta opp forhold som ikke er berørt av klageren, jf. lovutkastet § 13-7 annet ledd annet punktum. Bestemmelsen pålegger klageinstansen å ta i betraktning alle de grunner som klageren har framført, men den er ikke bundet til dette. Klageinstansen kan basere sin avgjørelse på andre grunnlag enn de som er tatt med i klagen.

Departementet foreslår at bestemmelsen i forvaltningsloven § 34 tredje ledd om at vedtak til ugunst for klageren bare kan treffes i nærmere angitte tilfeller og at melding om vedtak til ugunst må sendes innen tre måneder etter at underinstansen mottok klagen, ikke tas inn i skatteforvaltningsloven. Som nevnt har ligningsloven ingen slik regel i dag. Hensynet til korrekt beskatning tilsier at klageinstansen bør ha adgang til å fatte et vedtak som er mindre fordelaktig for klageren enn det påklagede vedtaket dersom den mener dette er riktig. Sett fra klagerens ståsted kan det virke urimelig at klagen skal føre til at han eller hun beskattes på en strengere måte. På den annen side er klageren ved innsending av klagen klar over at skattemyndighetenes behandling av saken ikke er fullført. Spørsmålet om det bør være begrensninger i adgangen til å endre et vedtak til ulempe for klageren, stiller seg dermed her noe annerledes enn når det er skattemyndighetene som gjenopptar en sak den skattepliktige kunne ha forventning om at er endelig avsluttet, jf. lovutkastet § 12-6 fjerde ledd og omtale ovenfor i punkt 18.2.6.2.

Departementet foreslår i § 13-7 tredje ledd at klageinstansen selv skal kunne treffe nytt vedtak i saken eller oppheve det og sende saken tilbake til underinstansen til helt eller delvis ny behandling. Bestemmelsen er en videreføring av forvaltningsloven § 34 fjerde ledd. Alternativet om at klageinstansen fatter et «nytt vedtak i saken» omfatter både vedtak der klagen avslås, og vedtak hvor klageren får helt eller delvis medhold i klagen. Alternativet om at vedtaket oppheves og sendes tilbake til underinstansen er aktuelt i saker hvor det er behov for ytterligere undersøkelser eller vurderinger som underinstansen er best skikket til å foreta.

Departementet viser til forslag til § 13-7.

#### **19.10 Fordeling av kompetanse mellom Klagenemnda for petroleumsskatt og andre skattemyndigheter**

I petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav e første ledd er det en bestemmelse som fastsetter at nemndene på området for petroleumsskatt avgjør hva som skal anses som skattepliktig inntekt og fradragsberettiget kostnad etter petroleumsskatteloven § 3 d annet til syvende ledd. Annet ledd avgjør hvilke inntekts- og utgiftsposter som skal

henføres til sokkeldistriktet. Bestemmelsen må forstås slik at skatteklagenemndene ikke vil kunne sette til side kjennelser av Klagenemnda for petroleumsskatt der denne har et annet syn enn skattekontoret.

Departementet går inn for at denne kompetansefordelingen som følger av petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav e skal videreføres i skatteforvaltningsloven. Det foreslås derfor en bestemmelse i lovutkastet § 13-8 som presiserer at Klagenemnda for petroleumsskatt avgjør med bindende virkning for andre skattemyndigheter hvilke inntekts- og formuesposter som omfattes av petroleumsskatteloven § 5 første ledd og hva som skal anses som skattepliktig inntekt og fradragberettiget kostnad for finansielle poster som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 d annet til syvende ledd.

Departementet viser til forslag til § 13-8.

## **19.11 Endring av Skatteklagenemndas avgjørelser**

### **19.11.1 Gjeldende rett**

I praksis er det antatt at Klagenemnda for merverdiavgift kan omgjøre egne vedtak i medhold av forvaltningsloven § 35. Etter forvaltningsloven § 35 kan et forvaltningsorgan omgjøre sitt eget vedtak uten at det er påklaget dersom ett av tre alternative vilkår er oppfylt. Slik omgjøring kan foretas dersom endringen ikke er til skade for noen som vedtaket retter seg mot eller direkte tilgodeser, dersom underretning om vedtaket ikke er kommet fram til vedkommende og vedtaket heller ikke er offentlig kunngjort, eller dersom vedtaket må anses ugyldig. Også klageinstansen eller annet overordnet organ kan omgjøre et vedtak på samme vilkår. Dersom hensynet til andre privatpersoner eller offentlige interesser tilsier det, kan klageinstans eller overordnet myndighet i tillegg omgjøre underordnet organs vedtak til skade for den vedtaket retter seg mot eller direkte tilgodeser, selv om ingen av de øvrige vilkårene er oppfylt. Melding om at vedtaket vil bli overprøvd må i så fall sendes vedkommende innen tre uker etter at melding om vedtaket ble sendt. Videre må melding om at vedtaket er omgjort sendes innen tre måneder, eller innen tre uker dersom det gjelder overprøving av vedtak i klagesak.

Ligningsloven har ikke regler om omgjøring av Skatteklagenemndenes vedtak. Skatteklagenemndene har derfor ikke adgang til å endre vedtak de selv har fattet. Ligningsloven § 9-5 nr. 1 bokstav b gir imidlertid etter sin ordlyd skattekontoret adgang til å omgjøre nemndsvedtak. Vilåret for endring er at det faktiske grunnlaget for uriktig eller ufullstendig. Etter det departementet kjenner til brukes bestemmelsen i svært liten grad til å omgjøre vedtak fra nemndene når dette vil være til skattepliktiges ugunst.

I Prop. 1 LS (2014-2015) foreslås det ikke endringer i dette som følge av forslaget om ny klagenemndsordning på skatteområdet. Etter forslaget skal Skatteklagenemnda fortsatt ha omgjøringsadgang på merverdiavgiftsområdet, mens det ikke vil være

endringsadgang på ligningsområdet. Skattekontoret adgang til å omgjøre nemndsvedtak foreslås også videreført som i dag.

### **19.11.2 Departementets vurderinger og forslag**

Skatteklagenemndas avgjørelser vil være skattemyndighetenes endelige avgjørelse i en klagesak og bør derfor som utgangspunkt ikke kunne endres. I helt spesielle tilfeller vil nemndas avgjørelser kunne være feil. Det vil da være behov for å endre avgjørelsene. Etter gjeldende rett er det en slik adgang på merverdiavgiftsområdet. På ligningsområdet er det skattekontoret som kan endre skatteklagenemndenes vedtak når det faktiske grunnlaget for vedtaket er uriktig eller ufullstendig.

Etter departementets oppfatning bør det ikke være noen generell adgang for skatteklagenemnda til å endre egne vedtak. Endringsadgangen bør være en sikkerhetsventil for de tilfeller der det er helt klart at vedtaket er feil. Departementet foreslår derfor at nemnda skal kunne endre egne vedtak når det foreligger nye omstendigheter i saken. Eksempler på dette kan være at nemndsvedtaket bygger på feilaktig faktisk grunnlag eller uriktig oppfatning av et rettsspørsmål. Med innføring av ny klagenemndsordning med en landsdekkende klagenemnd for behandling av klager på vedtak om formues- og inntektsskatt og merverdiavgift, med et eget sekretariat, bør det være nemnda selv som endrer egne vedtak. Initiativet til endring kan komme fra skattepliktige eller skattemyndighetene. For å understreke at det skal mye til før det er grunn til å ta opp et nemndsvedtak til endring, foreslår departementet at en sak bare kan tas opp dersom det foreligger tungtveiende hensyn. Denne vurderingen vil i stor grad bygge på de samme forhold som skal vurderes ellers når det er aktuelt å ta opp en sak til endring, jf. lovutkastet § 12-1 tredje ledd. Dette innebærer at før nemnda tar opp fastsettingen skal den blant annet vurdere om det er grunn til det under hensyn til blant annet spørsmålet betydning, den skattepliktiges forhold, sakens opplysning og den tid som er gått. Vilkåret om at tungtveiende hensyn tilsier at saken tas opp, innebærer at det skal mer til før det er aktuelt å ta opp skatteklagenemndas vedtak enn det som ellers gjelder selv om momentene i vurderingen i stor grad vil være de samme som framgår av lovutkastet § 12-1 tredje ledd. Departementet legger til grunn at endringsadgangen først og fremst blir benyttet til skattepliktiges gunst. Nemndas endringsadgang bør begrenses til å gjelde innenfor den alminnelige femårsfristen i lovutkastet § 12-6 første ledd.

Departementet viser til forslag til § 13-9.

## **20 LOVENS KAPITTEL 14: ADMINISTRATIVE REAKSJONER OG STRAFF**

### **20.1 Innledning og sammendrag**

Bestemmelsene om administrative reaksjoner og sanksjoner i lovene på skatte- og avgiftsområdet er i dag til dels ulikt utformet. Skattemyndighetene må derfor foreta

ulike vurderinger for ofte tilnærmet like overtredelser. Dette er ressurskrevende, og kompliserer skattemyndighetenes håndheving av regelverket. Dette gjør det også vanskeligere for de skattepliktige å forholde seg til regelverket.

Departementet foreslår i høringsnotatet her et system hvor det for å framtvinge pliktige opplysninger først skal reageres med trussel om tvangsmulkt, både overfor skattepliktig selv og overfor tredjeparter.

I tillegg til bestemmelser om adgang til å ilegge tvangsmulkt foreslår departementet to hovedtyper av sanksjoner. For det første foreslår departementet at det ved ulike typer opplysningssvikt fra den skattepliktige skal ilegges tilleggsskatt etter mønster av dagens tilleggsskattebestemmelser i ligningsloven. Departementet har etter en nærmere vurdering kommet til at sanksjonen bør betegnes som *tilleggsskatt*.

For det andre foreslår departementet at skattemyndighetene i enkelte tilfeller skal kunne ilegge et overtredelsesgebyr. Overtredelsesgebyr skal benyttes overfor tredjeparter som ikke oppfyller sine opplysningsplikter etter skatteforvaltningsloven kapittel 7 og når skattepliktig eller tredjepart ikke medvirker til kontrollundersøkelser. Den gjeldende ordning med overtredelsesgebyr ved mislighold av plikten til å føre og oppbevare personallister, foreslås også videreført.

Ordinær og skjerpet tilleggsskatt, samt overtredelsesgebyr, er sanksjonsformer som er å anse som straff etter EMK. Departementet foreslår særskilte saksbehandlingsregler som skal ivareta rettssikkerheten ved ileggelse av slike sanksjoner. Departementet foreslår blant annet å lovfeste de skjerpede kravene til bevis i saker om sanksjon og retten for den som varsles om ileggelse av sanksjon til å bli informert om selvinkrimineringsvernet. Departementet foreslår også en egen bestemmelse om utsatt iverksetting av vedtak om tilleggsskatt (ordinær og skjerpet) og overtredelsesgebyr.

## **20.2 Straffeloven 2005 – tilpasninger på skatteområdet**

Ny straffelov ble vedtatt av Stortinget i 2005. Hovedbestemmelsene straff for opplysningssvikt fra skattepliktig (skattesvik) er tatt inn i ny straffelov §§ 378 til 380, og er felles for hele skatte- og avgiftsområdet. Straffeloven 2005 har ikke trådt i kraft. Som følge av at hovedbestemmelsene om skattesvik er vedtatt flyttet til ny straffelov, har det vært nødvendig å tilpasse gjeldende straffebestemmelser i særlovene på skatte-, avgifts- og tollområdet til de nye bestemmelsene i straffeloven. Forslag til slike tilpasninger i ligningsloven, merverdiavgiftsloven, skattebetalingsloven, folketrygdloven, tolloven, særavgiftsloven, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven og dokumentavgiftsloven ble sendt på høring 11. oktober 2012. Forslaget gikk ut på at det ble foreslått to nye straffebestemmelser i de enkelte lovene på skatteområdet. Det ble foreslått en straffebestemmelse for opplysningssvikt fra tredjeparter, og en straffebestemmelse for skattepliktiges og tredjeparters unnlattelse av å medvirke til kontroll.

Når det nå foreslås en felles skatteforvaltningslov på skatteområdet, legger departementet til grunn at hovedbestemmelsene om straff for skattepliktiges opplysningssvikt (skattesvik) skal være plassert i straffeloven 2005. Videre foreslår departementet i høringsnotatet her at de to forannevnte straffebestemmelsene, som er foreslått i lovene på skatteområdet som tilpasning til straffeloven 2005, samordnes og tas inn i ny skatteforvaltningslov. Se nærmere om dette i punkt 20.8 om straff nedenfor.

For det tilfelle at forslag til ny skatteforvaltningslov blir vedtatt og trer i kraft før ny straffelov trer i kraft, vil det midlertidig være nødvendig også å ta inn hovedbestemmelsene om skattesvik i ny skatteforvaltningslov.

## **20.3 Tvangsmulkt**

### **20.3.1 Gjeldende rett**

#### **20.3.1.1 Innledning**

Utover bestemmelser om tilleggsskatt, finnes det i dag enkelte andre bestemmelser om ileggelse av administrative reaksjoner på skatte- og avgiftsområdet. De har ulik utforming, og det benyttes ulike betegnelser, for eksempel forsinkelsesavgift, forhøyet avgift, gebyr mv.

#### **20.3.1.2 Reaksjoner ved manglende levering av opplysninger mv.**

Nedenfor følger en oppstilling av de ulike reaksjonsbestemmelsene. Enkelte av bestemmelsene skal benyttes der opplysninger ikke leveres, andre dersom opplysningene leveres for sent, eventuelt der det er feil ved de opplysninger som gis.

- Etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 6 tredje ledd kan den som ikke gir opplysninger om avtale- og salgsvilkår for all realisasjon av naturgass som er skattepliktig etter § 5, ilegges et gebyr av Oljeskattekontoret.
- Leveres selvangivelse, næringsoppgave eller pliktig selskapsoppgave med vedlegg for sent, kan ligningsmyndighetene ilegges en forsinkelsesavgift, jf. ligningsloven § 10-1. Ordningen med forsinkelsesavgift gjelder ikke skattyter som omfattes av ordningen med leveringsfritak, det vil si skattytere som mottar forhåndsutfylt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister.
- Etter ligningsloven § 10-6 nr. 1 kan Skattedirektoratet og skattekontoret ilegge tredjepart som ikke har etterkommet plikten til å gi oppgave eller opplysning etter ligningsloven kapittel 5 og 6 en løpende tvangsmulkt fram til oppfyllelse skjer. Det samme gjelder dersom plikten til å gi adgang til kontrollundersøkelse mv. etter § 6-5 ikke oppfylles.
- Etter ligningsloven 10-8 nr. 1 kan skatteoppkrever, ligningsmyndighet eller annet offentlig organ som skal motta oppgave, ilegge tredjeparter som ikke leverer oppgave etter kapittel 5 til rett tid, et gebyr.



- Etter merverdiavgiftsloven § 21-1 første ledd kan avgiftsmyndighetene ilegge tredjepart som ikke etterkommer plikten til å gi opplysninger etter lovens kapittel 16, tvangsmulkt fram til oppfyllelse skjer. Det samme gjelder når plikten til å gi adgang til kontroll etter § 16-6 ikke oppfylles.
- Etter merverdiavgiftsloven § 21-2 første ledd kan avgiftsmyndighetene forhøye utgående avgift når omsetningsoppgaven for en termin ikke er kommet inn i rett tid eller ikke er utfylt på riktig måte. Det samme gjelder etter annet ledd når oppgaven er levert på papir, men skulle vært levert elektronisk. Slik forhøyelse kan foretas inntil tre år etter utløpet av vedkommende termin.

Skattemyndighetene er videre gitt adgang til å pålegge bokføringspliktige som har oppgaveplikter på skatte- og avgiftsområdet, å oppfylle sine plikter etter bokføringsloven. I tilknytning til slike pålegg er det også gitt adgang til å ilegge tvangsmulkt.

- Ligningsloven § 10-6 nr. 2 første punktum fastsetter at skattekontoret kan ilegge den som ikke har etterkommet pålegg om bokføring etter § 6-6 nr. 1 innen den fastsatte fristen en daglig løpende tvangsmulkt fram til utbedring skjer.
- Etter merverdiavgiftsloven § 21-1 annet ledd første punktum kan avgiftsmyndighetene ilegge den som ikke har etterkommet pålegg om bokføring etter § 16-7 innen den fastsatte fristen tvangsmulkt fram til oppfyllelse skjer.
- Ved lov 13. desember 2013 nr. 124 fikk særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven tilsvarende bestemmelser som i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og skattebetalingsloven, se særavgiftsloven § 5a og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5a.

### 20.3.1.3 Utmåling

Gebyret etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 6 skal utmåles med et fastsatt beløp per dag for hver oppgave eller avtale som ikke innsendes. Departementet er gitt myndighet til i forskrift å fastsette gebyrets størrelse.

Forsinkelsesavgiften etter ligningsloven § 10-1 fastsettes på grunnlag av den samlede formue og inntekt ved ligningene og beregnes etter satser gradert etter forsinkelsens lengde. Avgiften er 1 promille av nettoformuen og 2 promille av nettoinntekten når forsinkelsen ikke er over en måned. Videre skal avgiften være 1 prosent når forsinkelsen er over en måned eller 2 prosent av nettoinntekten når forsinkelsen er over tre måneder regnet fra leveringsfristen for selvangivelsen, jf. ligningsloven § 4-7 og svalbardskatteloven § 4-4. Forsinkelsesavgiften kan ikke settes lavere enn 200 kroner. Er forsinkelsen ikke over en måned, begrenses avgiften oppad til 10 000 kroner. Er forsinkelsen over en måned, begrenses avgiften oppad til 15 000 kroner.

Det er ikke fastsatt bestemmelser om størrelsen på tvangsmulkten etter ligningsloven § 10-6 nr. 1. Det er dermed opp til Skattedirektoratet og skattekontorene å avgjøre dette

ut fra hva som er hensiktsmessig. I praksis benyttes bestemmelsen i begrenset utstrekning, og i stedet benyttes gebyrordning etter ligningsloven § 10-8.

Gebyret etter ligningsloven § 10-8 nr. 1 skal utgjøre et fast beløp per dag per oppgave som ikke leveres. Nærmere nivå er fastsatt i forskrifter.

Størrelsen på tvangsmulkten etter merverdiavgiftsloven § 21-1 første ledd er ikke regulert nærmere i lov eller forskrift.

Forhøyelsen etter merverdiavgiftsloven § 21-2 første ledd kan utgjøre inntil tre prosent av avgiftsbeløpet, men minst 250 kroner og maksimalt 5 000 kroner.

Ligningsloven § 10-6 nr. 2 og merverdiavgiftsloven § 21-1 har likelydende rammer for størrelsen på tvangsmulkten. I utgangspunktet skal tvangsmulkten utgjøre ett rettsgebyr per dag, jf. lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr § 1 annet ledd. Det er imidlertid adgang til individuell fastsettelse av gebyret slik at det både kan settes lavere og høyere, likevel begrenset oppad til 10 rettsgebyr per dag. Samlet tvangsmulkt kan heller ikke utgjøre mer enn en million kroner.

#### **20.3.1.4 Saksbehandlingsregler**

I forskrift 29. juni 2012 nr. 693 om opplysningsplikt om realisasjon av naturgass utvunnet fra norsk kontinentalsokkel er det fastsatt enkelte saksbehandlingsregler om gebyr etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 6. Vedtak om gebyr kan etter forskriften § 6 siste ledd påklages til Skattedirektoratet med tre ukers klagefrist, og gebyret kan frafalles dersom det godtgjøres at manglende innsending av opplysninger eller avtale skyldes årsaker den opplysningspliktige ikke kan lastes for.

Vedtak om forsinkelsesavgift etter ligningsloven § 10-1 treffes samtidig med det ordinære ligningsvedtaket og de generelle saksbehandlingsregler om ligningsvedtaket, klage og omgjøring gjelder tilsvarende.

For vedtak om tvangsmulkt etter ligningsloven § 10-6 nr. 1 og 2, som ikke er en del av ligningsvedtaket, er det gitt særlige saksbehandlingsregler i ligningsloven § 10-6 nr. 3 til nr. 5. I nr. 3 bestemmes det at vedtak om tvangsmulkt rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon, og sendes hvert medlem i rekommandert brev. Tvangsmulkten kan også inndrives mot hos styremedlemmene. Etter nr. 4 kan vedtak om tvangsmulkt påklages til Skattedirektoratet innen tre uker.

På merverdiavgiftslovens område gjelder forvaltningsloven. Det er ikke gitt utfyllende saksbehandlingsregler om vedtak om tvangsmulkt etter merverdiavgiftsloven § 21-1 første og annet ledd.

Forsinkelsesavgift etter ligningsloven § 10-1 skal ikke gis anvendelse når skattyterens forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak.

## 20.3.2 Departementets vurderinger og forslag

### 20.3.2.1 *Innledning*

En viktig forutsetning for et effektivt skattesystem er at de skattepliktige og tredjeparter overholder sine opplysningsplikter. Det er dermed viktig med effektive reaksjoner og sanksjoner som sikrer dette. Straff, tilleggsskatt og overtredelsesgebyr skal ilegges når det er konstatert et pliktbrudd, og er en etterfølgende reaksjon for pliktbruddet. Det er imidlertid hensiktsmessig å motivere til oppfyllelse av plikten i tillegg til å reagere i ettertid på et pliktbrudd. Departementet foreslår derfor her en generell adgang til å illegge tvangsmulkt ved brudd på opplysningsplikter.

Et vedtak om tvangsmulkt er et enkeltvedtak med trussel om plikt til å betale penger til det offentlige dersom en opplysningsplikt ikke etterleves innen en fastsatt frist. Formålet med trusselen er å få den opplysningspliktige til å oppfylle sine plikter, og den opplysningspliktige kan unngå mulkten ved å etterleve pålegget innen fristen.

Bruk av tvangsmulkt vil være en fordel for den ansvarlige framfor en etterfølgende sanksjon fordi det vil være mulig å unngå tvangsmulkten ved å levere de opplysninger som kreves eller pliktens innlevert, innen en nærmere angitt frist.

For skattemyndighetene er det overordnede målet å få inn alle aktuelle opplysninger av betydning for korrekt skattefastsetting innen de fastsatte fristene. Departementet mener derfor at når forholdene ligger til rette for det, bør tvangsmulkt være den reaksjonsformen som myndighetene først forsøker for å påskynde innlevering av opplysninger. Departementet foreslår på denne bakgrunn bestemmelser om tvangsmulkt når opplysninger ikke leveres innen fastsatte frister eller når det er åpenbare feil i oppgavene eller de opplysningene som gis, både overfor skattepliktige og tredjeparter.

Videre må det avklares når tvangsmulkt ikke lenger er å anse som et hensiktsmessig virkemiddel for å framtvinge opplysninger, slik at skattemeldingen må anses som ikke levert, og tilleggsskatt ilegges om vilkårene for dette er oppfylt. Når pliktig skattemelding ikke leveres, vil skattemyndighetene starte sak for å fastsette grunnlaget for skatteberegningen ved skjønn. Om skattemelding ikke kommer inn etter at skjønnssak er åpnet, vil skattemyndighetene når et forsvarlig skattegrunnlag foreligger, fatte vedtak om skattegrunnlaget og beregnet skatt. Departementet foreslår at vedtak om skattefastsettelsen skal være skjæringstidspunkt for når tvangsmulkt ikke lenger skal løpe, og det i stedet skal fastsettes tilleggsskatt. Om skjæringstidspunktet settes til et senere tidspunkt, for eksempel til klagefristen for skjønnsfastsettingen har utløpt, vil dette innebære en mulighet for at skattepliktige kan spekulere i at skattemyndighetene

fastsetter et for lavt skjønn, for så bare å levere skattemelding dersom skjønnnet er for høyt.

### 20.3.2.2 Skattepliktig

Når lovpålagte opplysninger leveres *etter* den fastsatte fristen, reageres det i dag med ulike avgifter og gebyrer etter de ulike skattelovene. Når den skattepliktige etter ligningsloven ikke har levert opplysninger innen den fastsatte fristen, fastsettes det i utgangspunktet tilleggsskatt for ikke leverte opplysninger. I tilfeller hvor den skattepliktige likevel leverer de lovpålagte opplysningene innen skatteoppgjøret sendes, omgjøres tilleggsskatten til en forsinkelsesavgift. Etter merverdiavgiftsloven fastsettes det en forhøyet avgift når merverdiavgiftsoppgaver leveres etter de fastsatte fristene. Etter særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven er det ikke egne reaksjoner i tilfeller hvor den skattepliktige leverer opplysninger etter de fastsatte fristene. Felles for de sanksjoner som ilegges skattepliktige som leverer opplysninger forsinket i dag, er at sanksjonen utmåles i ettertid.

Departementet mener det ikke er gode grunner for å videreføre dagens systemer med ulike eller ingen reaksjonsformer overfor skattepliktiges forsinkede oppfyllelse av deres opplysningsplikter. Videre er departementet av den oppfatning at dagens reaksjoner til dels er lite treffende for å nå målet om oppfyllelse av opplysningspliktene. Selv om behovet for å benytte tvangsmulkt kan være noe forskjellig for de ulike skattene, mener departementet det ikke er nødvendig å ha ulike regler for adgangen til å benytte dette virkemidlet. Eventuelle forskjeller i behov bør gi seg utslag i omfanget av bruken av tvangsmulkt på de ulike områdene.

Departementet foreslår på denne bakgrunn en generell adgang til å ilegge skattepliktige tvangsmulkt ved manglende levering av opplysninger. Også dersom det tidlig er klart at det som er levert av opplysninger, ikke er fullstendig eller åpenbart uriktig, bør det være en adgang til å benytte tvangsmulkt. Det er for eksempel på enkelte områder fastsatt særskilte meldinger som skal benyttes ved innsendelse av opplysninger, og ofte vil skattemyndighetene ha maskinelle rutiner for kontroll av slike meldinger for å avdekke «logiske feil» eller lignende. Når slike åpenbare feil avdekkes, bør tvangsmulkt kunne benyttes for framtvinge korrekte opplysninger. Formelt foreligger det i slike tilfeller manglende innrapportering av opplysninger innen de fastsatte frister. Departementet mener imidlertid det vil være klargjørende om dette kommer direkte fram av bestemmelsen, og foreslår derfor at dette nevnes særskilt i bestemmelsen.

Forslaget vil erstatte de gjeldende ordninger med forsinkelsesavgift etter ligningsloven § 10-1, gebyr etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 6 tredje ledd og forhøyet avgift etter merverdiavgiftsloven § 21-2. Tvangsmulkt vil ikke være aktuelt for personlige skattytere som har adgang til å benytte leveringsfritak, jf. lovutkastet § 8-2 femte ledd. Forslaget innebærer en utvidelse av adgangen til å bruke tvangsmulkt ved manglende levering av

skattemelding for særavgift og melding om trekk for skatt etter svalbardskatteloven og artistskatteloven.

Adgangen til å ilegge tvangsmulkt omfatter også selskaper med deltakerfastsetting som vil ha opplysningsplikt etter lovutkastet § 8-9 selv om de ikke er selv er skattepliktige. Dersom opplysningene ikke medtas av den skattepliktige selv ved innlevering av egen skattemelding, vil deltakeren også kunne ilegges tvangsmulkt.

Departementet viser til forslag til § 14-1 første ledd bokstav a.

Systemet som departementet foreslår innebærer at det i stedet for å ilegge en administrativ sanksjon for opplysningssvikt fra skattepliktig og tredjeparter, først skal forsøkes å framtvinge de pliktige opplysningene ved bruk av tvangsmulkt. Dette innebærer at skattepliktige og tredjeparter i praksis vil få en ny frist for innlevering av opplysningene. Dette gjør at skattepliktige og tredjeparter, når det er konstatert opplysningssvikt, får mulighet til både å unngå at det blir ilagt en sanksjon for pliktbruddet (tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr), og også å unngå at tvangsmulkt påløper. Systemet som departementet foreslår, vil kunne føre til at det ilegges både tvangsmulkt og en administrativ sanksjon overfor en opplysningspliktig som helt velger å unnlate å oppfylle sin plikt til å gi opplysninger, først ved den ordinære fristen, og så senere ved den nye fristen.

En utfordring ved overgang til en ordning hvor tvangsmulkt først skal forsøkes som virkemiddel ved opplysningssvikt, er at tvangsmulkten først kan begynne å løpe en tid etter at den ansvarlige har fått varsel om dette. Varsel om tvangsmulkt gis ved at det i selve vedtaket angis at en tvangsmulkt vil begynne å løpe innen en nærmere fastsatt frist, jf. lovutkastet § 14-2 annet ledd, jf. § 5-9. Vedtaket vil således være et såkalt betinget vedtak om tvangsmulkt. For slike vedtak vil det ikke være nødvendig med et eget varsel etter § 5-7 før selve vedtaket treffes. En bestemmelse om at slikt varsel ikke er nødvendig er tatt inn i § 14-2 annet ledd første punktum. Fristen i varselet må være så lang at den ansvarlige har en reell mulighet til å oppfylle pliktene uten at tvangsmulkten løper. For den type plikter det her er tale om, skattepliktiges opplysningsplikt, vil det normalt kunne settes en forholdsvis kort frist for oppfyllelse. Det vil normalt ikke være forhold utenfor den ansvarliges kontroll som hindrer oppfyllelse.

### **20.3.2.3 Tredjeparter**

Departementet foreslår videre en generell ordning med tvangsmulkt når tredjeparter ikke leverer opplysninger innen fastsatte frister eller når det er feil i de opplysningene som gis. Formålet med tvangsmulkten er også her å skape et oppfylleelsespress slik at opplysningsplikten oppfylles. Forslaget viderefører ligningsloven § 10-6 nr. 1 og merverdiavgiftsloven § 21-1 første ledd. Også her foreslår departementet at adgangen til å ilegge tvangsmulkt gjøres generell og dermed omfatter alle tilfeller hvor tredjepart

har opplysningsplikt etter skatteforvaltningsloven kapittel 7. Det vises til forslag til § 14-1 første ledd bokstav a.

#### *20.3.2.4 Opplysningsplikt på forespørsel*

I forslaget til ny skatteforvaltningslov §§ 10-1 og 10-2 er henholdsvis skattepliktige og tredjeparter pålagt å gi kontrollopplysninger etter krav fra skattemyndighetene. Ved forespørsel vil skattemyndighetene normalt fastsette en frist for når opplysningene skal gis. Departementet foreslår at det også ved oversittelse av denne fristen for å gi opplysninger skal kunne reageres med tvangsmulkt. Også i slike tilfeller vil den skattepliktige kunne unngå at tvangsmulkten begynner å løpe ved å gi opplysninger innen den frist som er satt i varselet om tvangsmulkt.

#### *20.3.2.5 Kontrollundersøkelser*

Departementet foreslår ikke å videreføre den del av ligningsloven § 10-6 nr. 1 og merverdiavgiftsloven § 21-1 som gjelder ileggelse av tvangsmulkt når det ikke gis adgang til kontrollundersøkelser. I stedet foreslår departementet at det i slike tilfeller skal kunne ilegges et overtredelsesgebyr, se nærmere om dette i punkt 20.6.2.2 nedenfor.

#### *20.3.2.6 Bokføringspålegg*

Ordnningen med tvangsmulkt for bokføringspålegg i ligningsloven, merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven foreslås i hovedtrekk videreført som i dag. Det vises til forslaget til § 14-1 første ledd bokstav b.

#### *20.3.2.7 Tvangsmulktens størrelse*

Tvangsmulkten bør etter departementets vurdering ikke beregnes av det fastsatte skattekravet, slik tilfellet er i dag for enkelte av ordningene tvangsmulkten etter forslaget skal erstatte, se for eksempel ligningsloven § 10-1 og merverdiavgiftsloven § 21-2. Når formålet er oppfyllelsespress, har størrelsen på skattekravet som eventuelt skal fastsettes, etter departementets vurdering mindre betydning. Størrelsen på tvangsmulkten bør heller ikke bare være knyttet til omfanget av de manglende opplysningene, slik tilfellet er for tvangsmulkt etter ligningsloven § 10-6 i dag. Skatteetaten benytter i dag denne bestemmelsen i liten utstrekning fordi utmålingen av sanksjonen nødvendigvis gjør detaljerte beregninger og kunnskap om opplysningssviktenes omfang. En reaksjon med tvangsmulkt bør kunne ilegges raskt uten kompliserte beregninger. Ved utmålingen bør det derfor heller ses hen til hvor alvorlige konsekvensene av opplysningssvikten generelt er for effektiviteten i skatteforvaltningen. Likeledes bør det ha betydning hva størrelsen på tvangsmulkten må være for å være egnet til å fremme oppfyllelse.

Departementet har vurdert nivået på de ulike ordningene, og ser at det er store variasjoner. Nivået varierer i dag fra ingen reaksjon i det hele tatt, for eksempel for manglende innlevering av særavgiftsoppgaver, til at tvangsmulkt etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 6 skal utgjøre 1 000 kroner per dag. Hensynet til effektivitet tilsier at det benyttes faste satser. Dette er imidlertid ikke til hinder for at det for materielt ulike tilfeller benyttes ulike satser. Hensynet til proporsjonalitet og at tvangsmulkten ikke bør være større enn det som er nødvendig, tilsier en mer individuell vurdering i hvert enkelt tilfelle. Best vil dette ivaretas dersom det, som for enkelte av de gjeldende ordningene, overlates til skattemyndighetene å fastsette størrelsen på tvangsmulkten i det enkelte tilfelle, eventuelt på bakgrunn av nærmere retningslinjer. Departementet mener imidlertid at en slik løsning vil kunne innebære en for stor risiko for forskjellsbehandling og vilkårlighet.

Departementet er på denne bakgrunn kommet til at det bør gis visse føringer på nivået på tvangsmulkten, det vil si hva normalsatsen bør være, samtidig som det åpnes for at disse kan avvikes. Likeledes foreslår departementet at det i loven settes en øvre grense for hvor stor tvangsmulkten kan bli. En løpende tvangsmulkt vil til slutt nå et nivå hvor den blir uhensiktsmessig i relasjon til å fremme formålet om oppfyllelse, og departementet har kommet til at tvangsmulkten maksimalt kan utgjøre 1 million kroner ved pålegg om bokføring og 50 ganger rettsgebyret (43 000 kroner) for øvrig.

Ved ileggelse av tvangsmulkt når bokføringspålegg ikke er fulgt, foreslår departementet å videreføre gjeldende satser. Satsene er i samsvar med prinsippene som er skissert over ved at det er fastsatt en sats på ett rettsgebyr (860 kroner) per dag som utgangspunkt, men som kan økes eller minkes. Satsen per dag kan imidlertid ikke overstige ti rettsgebyr. Samlet tvangsmulkt for en overtredelse kan heller ikke overstige 1 million kroner. Det vises til forslag til § 14-1 annet ledd.

Departementet foreslår også en bestemmelse om at tvangsmulkt i særlige tilfeller kan reduseres eller frafalles. Det vises til forslag til § 14-1 tredje ledd. Dette vil være en sikkerhetsventil i tilfeller hvor tvangsmulkten slår urimelig ut og i tilfeller hvor fastholdelse av tvangsmulkten ikke fremmer formålet om oppfyllelse.

Departementet foreslår i § 14-1 fjerde ledd at tvangsmulkt ikke skal påløpe når oppfyllelse ikke er mulig på grunn av forhold som ikke skyldes den ansvarlige.

Det bør være anledning til i forskrift å gi nærmere detaljerte regler for nivået for enkelttilfeller dersom dette anses hensiktsmessig. Det vises til forslag til § 14-1 femte ledd.

#### **20.3.2.8 Saksbehandlingsregler**

Vedtak om tvangsmulkt vil være et enkeltvedtak etter skatteforvaltningsloven § 1-2 bokstav d. De generelle saksbehandlingsregler i lovutkastet kapittel 5 og klagereglene

for enkeltvedtak i kapittel 13 vil dermed gjelde for vedtak om tvangsmulkt. I tillegg mener departementet det er behov for å gi særlige regler om underretning om vedtak i skatteforvaltningsloven § 14-2 første ledd. Underretning om vedtak om tvangsmulkt etter skatteforvaltningsloven § 5-9 skal derfor også inneholde informasjon om at pliktene som nevnt i § 14-1 første ledd ikke anses oppfylt og om hvilken tvangsmulkt vil løpe, jf. lovutkastet § 14-2 annet ledd.

Departementet foreslår ikke å videreføre bestemmelsen i ligningsloven § 10-6 nr. 3 om at vedtak om tvangsmulkt skal sendes i rekommandert brev. Departementet mener bestemmelsene om varsling bør være teknologinøytrale. Heller ikke bestemmelsen om at vedtaket skal rettes mot styret i selskap, samvirkeforetak, forening mv. foreslås videreført. Subjektet for kravet på tvangsmulkt bør være den som plikten påligger. For juridiske personer vil dette være den juridiske personen som sådan og ikke ledelsen for den juridiske personen. Et eventuelt betalingsansvar for tvangsmulkten bør i tilfelle gjøres gjeldende i form av et solidaransvar for styremedlemmene. Styrets eventuelle ansvar vil reguleres av aksjelovens bestemmelser, og departementet foreslår ikke noen egen løsning for ansvar for tvangsmulkt.

## **20.4 Tilleggsskatt**

### **20.4.1 Vilkår**

#### **20.4.1.1 Gjeldende rett**

Ligningsloven § 10-2 har regler om at det skal ilegges tilleggsskatt når det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, eller når pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave er unnlatt. Utgangspunktet for tolkningen av begrepet «uriktige eller ufullstendige opplysninger» er skattyters opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4 og plikten til å opptre aktsomt og lojalt, slik dette har kommet til uttrykk i rettspraksis. Som unnlatt levering av selvangivelse eller næringsoppgave regnes også levering etter at skatteoppgjøret er sendt skattyter. For illeggelse av tilleggsskatt er det videre krav om at opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.

Etter merverdiavgiftsloven § 21-3 ilegges den som forsettlig eller uaktsomt overtrer loven eller forskrifter gitt i medhold av loven avgift i tillegg til merverdiavgift (tilleggsavgift) fastsatt etter merverdiavgiftsloven §§ 18-1 og 18-4 første ledd. Fastsatt merverdiavgift som følge av etterkontroll, oppgavekontroll, samt skjønn på grunn av manglende omsetningsoppgave kan medføre bruk av tilleggsavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 18-4 første ledd. Når beløp uriktig er betegnet som merverdiavgift, men ikke er oppgitt i omsetningsoppgave, jf. merverdiavgiftsloven § 18-2, kan det ikke ilegges tilleggsavgift. Et vilkår for bruk av tilleggsavgift er at det rent faktisk foreligger en overtredelse av merverdiavgiftsloven eller tilhørende forskrift. Ileggelse av tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven er i dag hovedsakelig relatert til det å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller ikke å gi opplysninger i det hele



tatt. Videre er det krav om at overtredelsen «har eller kunne ha påført staten tap». Dette omfatter både aktive handlinger som å føre feil avgiftsbeløp i omsetningsoppgaven, og unnlater, for eksempel unnlattelse av å beregne og innberette utgående avgift ved omsetning eller uttak av varer eller tjenester fra virksomheten.

Det er et krav om at avgiftssubjektet har utvist forsett eller uaktsomhet for at tilleggsavgift skal kunne ilegges. Skyldkravet gjelder kun vilkåret om at lov eller forskrifter er overtrådt, og ikke vilkåret om at overtredelsen «har eller kunne ha påført staten tap». Ved vurderingen av om tilleggsavgift skal ilegges, er det ikke nødvendig å ta stilling til graden av skyld, så lenge det foreligger uaktsomhet hos avgiftssubjektet. Skyldgraden er imidlertid av betydning ved fastsettelse av satsen for tilleggsavgift.

Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven har regler om tilleggsavgift til motorkjøretøyavgiftene i lovens § 3. Det framgår av bestemmelsen at når den avgiftspliktige på straffbar måte har overtrådt bestemmelser gitt i medhold av loven, kan det ilegges tilleggsavgift av det avgiftsbeløp som er eller kunne vært unndratt statskassen. Vilkåret «på straffbar måte» forstås slik at overtredelsen må være begått med forsett eller ved uaktsomhet. Etter bestemmelsen kan det ilegges tilleggsavgift for alle typer avgift (årsavgift, vektårsavgift, omregistreringsavgift og engangsavgift) etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven. I praksis ilegges dette bare for overtredelser av regelverket knyttet til engangsavgiften og vektårsavgiften, og da i forbindelse med bruk av kjøretøy i strid med avgiftsmessig status.

Etter særavgiftsloven § 3 er vilkårene for å ilegge tilleggsavgift at det foreligger overtredelse av bestemmelser i loven eller overtredelse av bestemmelser i forskrift gitt i medhold av loven, og at statskassen ved overtredelsen er eller kunne ha vært unndratt avgift. Videre er det krav om at overtredelsen er forsettlig eller uaktsom.

#### **20.4.1.2** *Departementets vurderinger og forslag*

En regel om alminnelig opplysningsplikt om egne forhold er foreslått i lovutkastet § 8-1. Her framgår det at den skattepliktige, og andre som skal levere skattemelding mv. etter lovens kapittel 8, skal gi riktige og fullstendige opplysninger slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Videre skal den som har opplysningsplikt etter kapitlet, opptre aktsomt og lojalt, og varsle skattemyndighetene ved eventuelle feil. Når den skattepliktige misligholder sin opplysningsplikt og dette har eller kunne ha ført til skattemessige fordeler, er det behov for effektive administrative sanksjoner.

Etter ligningsloven er i dag et av hovedvilkårene for å ilegge tilleggsskatt at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Bestemmelsene om tilleggsavgift i merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven er i dag utformet som såkalte generalbestemmelser, slik at et av hovedvilkårene for illeggelse av tilleggsavgift er at det har skjedd en overtredelse av lov eller forskrift.

Etter departementets vurdering bør en som hovedregel ikke benytte slike vide generalbestemmelser for ileggelse av administrative sanksjoner. Hensynet til forutberegnelighet og rettssikkerhet tilsier klart at loven beskriver nærmere hva som er belagt med sanksjon.

Gruppen av pliktbrudd som det ilegges tilleggsavgift for etter merverdiavgiftsloven og særavgiftsloven i dag, er også etter disse lovene i all hovedsak relatert til opplysningssvikt, enten å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller ikke å gi opplysninger i det hele tatt. Eksempelvis ilegges det hovedsakelig tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven på grunnlag av feil i merverdiavgiftsoppgaver, eventuelt at det ikke er sendt inn merverdiavgiftsoppgave i det hele tatt. Tilsvarende ilegges tilleggsavgift etter særavgiftsloven fordi særavgiftsoppgavene inneholder feil, eller at det ikke er sendt inn oppgave når dette skulle vært gjort.

Ved utformingen av nye felles sanksjonsbestemmelser i en ny skatteforvaltningslov finner departementet etter dette at det bør være et hovedvilkår for ileggelse av tilleggsatt at det foreligger opplysningssvikt (uriktige eller ufullstendige opplysninger, samt fullstendig unnlattelse av å gi opplysninger). Departementet viser til forslag til § 14-3 første ledd.

I lovutkastet § 8-5 er det foreslått en egen opplysningspliktbestemmelse knyttet til motorkjøretøyavgiftene, se nærmere omtale i punkt 14.6 ovenfor. Dette innebærer at situasjonene hvor det ilegges tilleggsavgift etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven vil omfattes av bestemmelsen om tilleggsatt i skatteforvaltningsloven. Tilleggsavgift etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven ilegges i dag i all hovedsak i situasjoner hvor det foreligger bruk av motorvogn i strid med avgiftsmessig status.

Videre har alle gjeldende bestemmelser om tilleggsatt og tilleggsavgift et vilkår om at det må være oppnådd en *skattemessig fordel*. Selv om vilkåret er ulikt formulert i de forskjellige lovene, er innholdet i vilkåret det samme. Eksempelvis er vilkåret i merverdiavgiftsloven i dag «har eller kunne ha påført staten tap». Etter merverdiavgiftsloven skal vilkåret vurderes for det enkelte ledd i omsetningskjeden. Dette innebærer at vilkåret for eksempel er oppfylt når en selger omsetter svart, selv om det vises til at kjøper ville hatt fradragsrett, og at staten i så måte ikke kan sies å være påført noe tap. I særavgiftsloven er vilkåret utformet som at «statskassen er eller kunne ha vært unndratt avgift». Også etter ligningsloven var vilkåret tidligere formulert mer likt merverdiavgiftsloven og særavgiftsloven, og da som krav om at den foreliggende opplysningssvikten «har ført til eller kunne ha ført til for lav fastsetting av skatt».

Etter departementets vurdering fanger betegnelsen «kan føre til skattemessige fordeler» opp innholdet i de ulike formuleringene av det samme vilkåret som i dag framgår i merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, og foreslår et slikt vilkår i bestemmelsen om ileggelse av tilleggsatt overfor

skattepliktige, jf. forslag til § 14-3 første ledd. For øvrig er dette det samme vilkåret som er vedtatt i bestemmelsen om skattesvik (§ 378) i straffeloven 2005.

Ligningsloven har i dag ingen egen bestemmelse som tydeliggjør skattepliktiges ansvar for medhjelperes og nær families handlinger i tilknytning til opplysningsplikten overfor skattemyndighetene, men det er lang praksis for at skattyter ved vurderingen av om det skal ilegges ordinær tilleggsskatt svarer for medhjelperes, herunder eventuell families, handlinger. Det er skattyter som er ansvarlig for at alle opplysninger som gis til ligningsmyndighetene er riktige og fullstendige, samt at pliktige opplysninger blir gitt. I merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven er det egne bestemmelser om at den avgiftspliktige svarer for medhjelperes, ektefelles og barns handlinger. Departementet mener det er unødvendig å ha en egen bestemmelse om identifikasjon med medhjelper. Plikten til å gi opplysninger, samt at disse skal være riktige og fullstendige, påhviler den skattepliktige selv. I tilfeller hvor andre enn den skattepliktige har vært involvert i oppfyllelsen av pliktene overfor skattemyndighetene, er det klart at den skattepliktige må identifiseres med eventuelle feil som disse har begått. Departementet foreslår derfor ingen egen bestemmelse om dette.

Departementet viser til forslag til § 14-3.

## **20.4.2 Unntak**

### **20.4.2.1 Gjeldende rett**

Etter *ligningsloven* § 10-3 nr. 1 skal tilleggsskatt ikke fastsettes når skattyterens forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak. Det er opp til skattyter å ta opp med ligningsmyndighetene de forholdene som eventuelt kan være unnskyldelige. Ligningsmyndighetene skal likevel ta spørsmålet opp til vurdering dersom det er nærliggende grunner til å anta at skattyters forhold er unnskyldelige.

Videre er det i § 10-3 nr. 2 fastsatt flere mer objektive unntak hvor det ikke skal ilegges tilleggsskatt. For det første skal det ikke ilegges tilleggsskatt av riktige og fullstendige opplysninger som er forhåndsutfylt i selvangivelsen. Unntaket gjelder for lønnstakere og pensjonister og er en konsekvens og praktisk tilpasning av ordningen med leveringsfritak som ble innført i 2008. Det skal heller ikke fastsettes tilleggsskatt når de uriktige eller ufullstendige opplysningene skyldes åpenbare regne- eller skrivefeil, når tilleggsskatten i alt blir under 600 kroner eller når skattyter er død.

Videre skal det ikke ilegges tilleggsskatt når skattyter frivillig gir opplysninger som ikke er gitt tidligere, eller retter eller fyller ut opplysninger som er gitt tidligere, slik at det kan beregnes riktig skatt (frivillig retting). Dette gjelder ikke hvis rettingen kan anses framkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som ligningsmyndighetene har fått fra andre. Leverer skattyter selvangivelsen etter at skatteoppgjøret er sendt ham og denne ved en eventuell realitetsbehandling viser

høyere inntekt eller formue enn det som er lagt til grunn ved skjønnslingen blir tilleggsskatten fastholdt, men det blir ikke ilagt tilleggsskatt på økningen i formue eller inntekt, jf. bestemmelsens nr. 2 bokstav c siste punktum.

*Merverdiavgiftsloven* har ikke regler om unntak fra tilleggsavgift. I lovens § 21-3 framgår det at tilleggsavgift *kan* ilegges når vilkårene for dette er oppfylt. Bestemmelsen praktiseres slik at det ikke ilegges tilleggsavgift når det foreligger tyveri, svik og utroskap hos ansatte mv. av penger som er betalt for varer eller tjenester, når det foreligger regne- eller skrivefeil, når den avgiftspliktige er død, når det er gitt forklarende vedlegg til omsetningsoppgave ved berettiget tvil med hensyn til den avgiftsmessige behandlingen, når det foreligger frivillig retting, når tilleggsavgiften utgjør mindre enn 1 000 kroner og der det foreligger forskyvning av avgiftsberegningen ved at omsetning eller uttak er bokført for tidlig. I sistnevnte tilfelle er det et vilkår at periodiseringsfeilen ikke framstår som bevisst for å oppnå uberettiget kreditt. Det samme gjelder der periodiseringsfeilen avdekkes ved oppgavekontrollen når det framstår som sannsynlig at avgiftssubjektet selv ville reversert feilen i en senere termin.

Det ilegges heller ikke tilleggsavgift når selger har fakturert og bokført salget, men har unnlatt å beregne merverdiavgift og selgeren godtgjør at kjøperen er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og ville hatt fradragsrett for avgiften. I tillegg er det satt som vilkår for å kunne ilegge tilleggsavgift at den avgiftspliktige har opptrådt uaktsomt eller forsettlig.

Aktsomhetsvurderingen etter merverdiavgiftsloven gjøres med utgangspunkt i forutsetningen om at skattepliktige plikter å sette seg inn i de regler som gjelder for innrapportering av opplysninger etter loven.

*Særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven* har heller ikke regler om unntak fra tilleggsavgift. I likhet med på merverdiavgiftsområdet slås det fast i særavgiftsloven § 3 og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 3 at tilleggsavgift *kan* ilegges når vilkårene for dette er oppfylt. Videre kreves det uaktsomhet eller forsett for at tilleggsavgift skal ilegges etter særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven.

I praksis ilegges tilleggsavgift etter særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven som hovedregel når de andre vilkårene for dette er oppfylt. Det er kun i helt særlige tilfeller at tilleggsavgift ikke ilegges. Det er praksis for ikke å ilegge tilleggsavgift hvor det foreligger utilsiktede og åpenbare feil når det ellers er vist tilstrekkelig aktsomhet, og der hvor det kun er utvist uaktsomhet og det foreligger formildende omstendigheter. Et eksempel på en slik formildende omstendighet vil være at avgiftspliktig selv har tatt kontakt med avgiftsmyndighetene og gjort oppmerksom på feilen (frivillig retting). Det er også praksis for ikke å ilegge tillegg når det unndratte beløpet er lavt.

Som det framkommer foran, kreves det uaktsomhet eller forsett for at tilleggsavgift skal kunne ilegges på merverdiavgifts-, særavgifts- og motorkjøretøyavgiftsområdet. Ved

vurderingen av uaktsomhetskravet er utgangspunktet hva som kan forventes av en vanlig, pliktoppfylgende avgiftspliktig. Personlige forutsetninger kan imidlertid få betydning for om uaktsomhetskravet er oppfylt eller ikke. Eksempelvis vil det kunne være grunnlag for en lavere grad av bebreidelse dersom den avgiftspliktige har høy alder eller er syk. Denne typen personlige forutsetninger fører ikke automatisk til at handlingen eller unnlåtelsen ikke anses uaktsom, men dette må vurderes konkret i den enkelte sak. Det stilles strengere krav til aktsomhet overfor næringsdrivende enn overfor privatpersoner. Selv om den avgiftspliktiges subjektive oppfatning av avgiftsregelverket ikke har noen betydning for uaktsomhetskravet, vil ikke en avgiftspliktig etter gjeldende praksis bli ilagt tilleggsavgift dersom vedkommende har vært i berettiget tvil om regelverket for avgiftsplikten.

#### *20.4.2.2 Departementets vurderinger og forslag*

Etter ligningsloven skal tilleggsatt illegges når de objektive vilkårene for dette er oppfylt, med mindre det foreligger unntaksgrunner. Det foreligger to ulike grupper unntaksgrunner. For det første skal det ikke fastsettes tilleggsatt når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom eller annen årsak – de såkalte unnskyldningsgrunnene. Videre er det også fastsatt flere nærmere unntak fra tilleggsatt, for eksempel regne- og skrivefeil, død og frivillig retting. Disse er av mer objektiv karakter. I systemet etter merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven har skattemyndighetene en skjønnsmessig adgang til å illegges tilleggsatt ved overtredelser av regelverket, da det framgår at tilleggsatt *kan* illegges når vilkårene er oppfylt. Videre er det krav om uaktsomhet eller forsett for at tilleggsatt skal kunne illegges. Det er utformet retningslinjer for skjønnnet knyttet til om tilleggsatt skal illegges, samt når skyldkravet skal anses oppfylt etter de ulike lovene.

I praksis er det stor grad av samsvar mellom når de ulike tilleggsattene ikke skal illegges på grunn av den skjønnsmessige vurderingen som de ulike bestemmelsene med skyldkrav gir anvisning på, og når tilleggsatt ikke illegges som en følge av de mer objektive unntaksbestemmelsene i ligningsloven. Videre er det for de mer subjektive unnskyldningsgrunnene i ligningsloven – alderdom, sykdom, uerfarenhet eller annen årsak – nære paralleller til skyldvurderingen som gjennomføres etter de andre lovene på skatte- og avgiftsområdet. Et forhold som faller inn under de subjektive unnskyldningsgrunnene i ligningsloven, vil også kunne inngå i den skjønnsmessige vurderingen av om tillegg skal illegges etter de andre lovene på skatte- og avgiftsområdet.

De to hovedformene for illeggelse av tilleggsatt og tilleggsatt er derfor likere enn det ordlyden i de enkelte skatte- og avgiftslovene skulle tilsi. Særlig klart er dette når en sammenligner tilleggsatt etter ligningsloven og tilleggsatt etter merverdiavgiftsloven, slik den praktiseres etter Skattedirektoratets retningslinjer 10.

januar 2012 for ileggelse av tilleggsavgift. Retningslinjene ble senest revidert 21. oktober 2014.

Etter departementets oppfatning bør reglene for ileggelse av tilleggsatt være de samme for alle skatter som omfattes av skatteforvaltningsloven. Dette vil være en klar forenkling både for de skattepliktige og skattemyndighetene, og vil legge til rette for å utvikle felles retningslinjer og felles praksis på skatte- og avgiftsområdet.

Hovedbegrunnelsen for å ha et objektivt system for ileggelse av tilleggsatt på ligningslovens område har vært at dette er et forvaltningsområde med et stort antall saker slik at det er behov for et enkelt og effektivt system, som sikrer likebehandling og forutsigbarhet. Departementet mener dette er hensyn som også gjør seg gjeldende ved opplysningssvikt etter de øvrige skatte- og avgiftslovene. Modellen hvor tilleggsatt ilegges uten krav om skyld, men hvor skattepliktig slipper tilleggsatt når det foreligger unnskydelige forhold, er enklere å praktisere, siden det ikke må foretas en skyldvurdering i hver enkelt sak. Modellen vil også føre til større grad av likebehandling av skattepliktige, da et krav til subjektiv skyld i form av uaktsomhet hos de skattepliktige er mer skjønnspreget og lettere kan føre til forskjellsbehandling. Videre har det vist seg at kravet om skyld har vært praktisert strengt. Avhengig av hvordan unnskyldningsgrunnene utformes, vil praktiseringen av objektivt system kunne sikre skattepliktiges rettssikkerhet på en bedre måte enn et system med krav om subjektiv skyld. Departementet foreslår på denne bakgrunn en objektiv modell med unnskyldningsgrunner.

I et system hvor tilleggsatt i utgangspunktet ilegges på objektivt grunnlag er utformingen av unnskyldningsgrunnene avgjørende for at regelverket skal framstå som rettferdig, rimelig og forutsigbart. Departementet mener at unnskyldningsgrunnene bør anvendes i større utstrekning enn i praksis etter ligningsloven i dag. Unntaksregelen i ligningsloven om unnskydelige forhold er i dag formulert slik at tilleggsatt ikke skal ilegges når forholdet må anses «unnskydelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak». Departementet antar at eksemplifiseringen av hva slags forhold som skal være å anse som unnskydelige, har begrenset anvendelsen av unntaksbestemmelsen i ligningsloven. For å understreke at unnskyldningsgrunnene skal anvendes i større utstrekning enn tidligere, foreslår departementet at det etter skatteforvaltningsloven skal gis unntak fra tilleggsatt når et forhold er å anse som «unnskydelig» uavhengig av hva som gjør forholdet unnskydelig. Dette er særlig viktig når modellen hvor tilleggsatt ilegges uten krav om skyld, men med unntak for unnskydelige forhold, utvides til også å gjelde områder hvor de skattepliktige først og fremst er næringsdrivende. Etter forslaget vil unnskyldningsgrunnene dermed i større grad også kunne komme til anvendelse overfor virksomheter og næringsdrivende.

På merverdiavgifts-, særavgifts- og motorkjøretøy- og båtavgiftsområdet vil det som en følge av forslaget ikke lenger være noe krav om subjektiv skyld. Det er ikke tilsiktet at denne samordningen skal medføre en skjerpning av tilleggsattreglene på disse

områdene. Med mer utstrakt bruk av unnskyldningsgrunnene enn etter gjeldende rett, legger departementet til grunn at regelverket som foreslås i all hovedsak vil bidra til en lempeligere behandling av de skattepliktige.

De fleste bestemmelser om administrative sanksjoner er i dag utformet slik at det ikke er noen plikt for forvaltningen til å ilegge sanksjon selv om vilkårene for dette er oppfylt. I Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) punkt 8.5.3 vurderte Finansdepartementet om det burde innføres et opportunitetsprinsipp i ligningslovens regler om tilleggsskatt. Under henvisning til behovet for likebehandling og forutberegnelighet i saker om tilleggsskatt, samt det forhold at departementet i proposisjonen foreslo at reglene om unntak fra tilleggsskatt – unnskyldningsgrunnene – skulle praktiseres i større utstrekning enn tidligere, kom departementet til at det ikke var behov for å innføre et slikt opportunitetsprinsipp. Departementet la samtidig til grunn at ligningsmyndighetene på bakgrunn av ressursituasjonen fortsatt til en viss grad ville kunne prioritere hvilke saker som skal forfølges med tilleggsskatt.

Departementet foreslår en egen unntaksbestemmelse som slår fast at det i forskrift kan bestemmes at det i særskilte grupper av saker ikke skal ilegges tilleggsskatt. Som en følge av dette ser ikke departementet at det i tillegg er behov for en generell skjønnsmessig adgang for skattemyndighetene til å ilegge tilleggsskatt. Begrunnelsen for ikke å foreslå et opportunitetsprinsipp er således i hovedsak den samme som i proposisjonen om tilleggsskatt, som vist til foran.

Det er vanskelig å konkretisere hvilke tilfeller som bør omfattes av unnskyldelige forhold på alle de områdene som omfattes av lovforslaget. Departementet legger imidlertid til grunn at dette vil utvikle seg gjennom skattemyndighetenes praksis. For å bidra til mer utstrakt bruk av unnskyldningsgrunnene og mer konsekvent og ensartet bruk av dem, bør lovendringen følges opp i skattemyndighetenes retningslinjer. I saker om formues- og inntektsskatt og merverdiavgift kan spørsmålet om hva som skal regnes som unnskyldelige forhold også overprøves av skatteklagenemnda. Skatteklagenemnda vil derfor også trekke opp rammene for unnskyldningsgrunnene.

I utgangspunktet skal det være opp til den skattepliktige selv å påberope seg unnskyldelige forhold. Skattemyndighetene bør imidlertid være oppmerksomme på muligheten for at det kan foreligge unnskyldelige forhold, og ta opp spørsmålet om de finner grunnlag for dette i saken slik den foreligger. Skattekontoret vil også kunne anvende regelen av eget tiltak dersom det framgår av omstendighetene at vilkårene er oppfylt. Det er imidlertid ikke en forutsetning at skattemyndighetene skal gjøre særskilte undersøkelser for å finne ut om det foreligger unnskyldningsgrunner.

Departementet viser til forslag til § 14-4.

## 20.4.3 Sats og beregningsgrunnlag

### 20.4.3.1 Gjeldende rett

*Ligningsloven* § 10-4 har regler om sats og beregningsgrunnlag for tilleggsskatt. Tilleggsskatt beregnes med 30 prosent av den skatt som er eller kunne vært unndratt (ordinær tilleggsskatt). Har skattyter unnlatt å levere pliktig selvangivelse eller næringsoppgave, innebærer dette at tilleggsskatt skal beregnes av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen. Satsen skal være 10 prosent når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter lovens kapittel 5 eller 6. Departementet har i Prop. 1 LS (2014-2015) punkt 4.11 foreslått bruk av en sats på 10 prosent for deltakere i deltakerlignede selskaper for poster selskapet har oppgitt ukrevet etter ligningsloven § 4-9.

Etter ligningsloven § 10-4 nr. 2 anses formues- og inntektstillegg som gir grunn for å anvende tilleggsskatt å utgjøre den øverste delen av skattyters formue og inntekt. Når skattyter har underskudd, skal tilleggsskatten beregnes av den skatt som ville blitt utlignet på grunnlag av den unndratte formue eller inntekt, jf. nr. 3. Det samme gjelder når den utlignede skatt er lavere enn den skatt som ville blitt utlignet på grunnlag av den unndratte formue eller inntekt. I § 10-4 nr. 4 er det nærmere regler om beregning av tilleggsskatt ved tidfestingsfeil.

*Merverdiavgiftsloven* § 21-3 slår fast at tilleggsavgift kan ilegges med inntil 100 prosent avgift i tillegg til merverdiavgift fastsatt etter § 18-1 og § 18-4 første og annet ledd. Lovens § 18-1 har regler om fastsetting av merverdiavgift ved skjønn når omsetningsoppgave ikke har kommet inn, mottatt omsetningsoppgave er uriktig eller ufullstendig, samt når noen er registeret i Merverdiavgiftsregisteret uten å fylle vilkårene og staten på grunn av dette er påført tap. Bestemmelsen i § 18-4 har regler om endring av vedtak uten klage. Det er ikke fastsatt nærmere regler om beregningen av tilleggsavgift i lov eller forskrift. Av praksis framgår det at tilleggsavgift ilegges med 20 prosent når overtredelsen anses som uaktsom, og med 40 eller 60 prosent når overtredelsen anses som grov uaktsom eller forsettlig. Sats på 60 prosent er særlig aktuelt der forholdet kvalifiserer til anmeldelse, men forholdet ikke anmeldes eller anmeldt forhold returneres fra politiet. Ved manglende omsetningsoppgave ilegges tilleggsavgift med 10 prosent første gang, 20 prosent andre gang og 30 prosent ved tredje gangs manglende innsending eller flere. Når uaktsomheten anses som forholdsvis liten, men hvor det likevel er grunnlag for å reagere på forholdet med tilleggsavgift, er det praksis for at skattekontoret kan ilegge tilleggsavgift med et bestemt beløp. Dette er aktuelt i tilfeller hvor tilleggsavgift i prosent medfører en uforholdsmessig streng reaksjon. Grunnlaget for tilleggsavgiften er det avgiftsbeløpet som skattekontoret fastsetter etter lovens § 18-1 eller § 18-4 første og annet ledd. Når det må skjønnes over grunnlaget for både utgående og inngående avgift, beregnes tilleggsavgiften av netto fastsatt avgift.



*Særagiftsloven § 3 og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 3* bestemmer at det ved første gangs overtredelse er adgang til å ilegge inntil det dobbelte av det unndratte avgiftsbeløp, mens det ved gjentakelse kan ilegges inntil det firedobbelte av unndratt avgiftsbeløp i tilleggsavgift. Myndigheten til å ilegge tilleggsavgift er lagt til Finansdepartementet. Departementet har delegert myndigheten til Toll- og avgiftsdirektoratet, som har delegert myndighet til å ilegge henholdsvis inntil 30 prosent tilleggsavgift ved uaktsom overtredelse og inntil 60 prosent tilleggsavgift ved grov uaktsom og forsettlig overtredelse, videre til tollregionene. Spørsmål om ileggelse av tillegg med mer enn 60 prosent skal forelegges direktoratet, mens saker av prinsipiell interesse, samt saker hvor direktoratet mener det skal ilegges 100 prosent tillegg eller mer, skal forelegges departementet.

Ved ileggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift (merverdiavgiftsloven, særagiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven) med til og med 30 prosent legges til grunn et krav om klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene er tilstede. I saker hvor det ilegges tilleggsskatt eller tilleggsavgift med mer en 30 prosent, eller når det konstateres at det foreligger forsett, skal det strafferettslige beviskravet legges til grunn, det vil si at det må være bevist utover enhver rimelig tvil at vilkårene er oppfylt.

#### *20.4.3.2 Departementets vurderinger og forslag*

Etter departementets syn bør det skje en samordning av satsene for ileggelse av tillegg. Den ytre rammen for ileggelse av tillegg i dag er høyere etter merverdiavgiftsloven, særagiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven enn etter ligningsloven. Øvre grense for tillegg er 100 prosent (og i visse tilfeller 400 prosent), uten at den ytre rammen benyttes i noen særlig grad. Ligningsloven har i dag en ordinær tilleggsskattesats på 30 prosent, samt at det når det er ilagt ordinær tilleggsskatt i tillegg kan ilegges skjerpet tilleggsskatt med 15 eller 30 prosent ved grov uaktsomhet eller forsett. På merverdiavgiftsområdet har det de siste årene skjedd en endring av praksis for ileggelse av tillegg, slik at denne er mer i samsvar med reglene og praksis for ileggelse av tilleggsskatt på ligningsområdet. Normalsatsen for tillegg til merverdiavgift er 20 prosent ved uaktsom overtredelse og 40 eller 60 prosent ved grov uaktsom eller forsettlig overtredelse. På særagifts- og motorkjøretøyavgiftsområdet ilegges grovt skissert 15 prosent tilleggsavgift ved uaktsom overtredelse, 30 prosent tillegg ved grovt uaktsom overtredelse og 50 prosent tillegg ved forsettlig overtredelse. I tillegg er det etter avgiftslovene praksis for å ilegge tilleggsavgift med et nærmere fastsatt beløp i enkelte tilfeller.

Departementet ser ikke at det er grunnlag eller behov for å videreføre praksisen med bruk av ulike satser avhengig av hvilken skatteart overtredelsen gjelder i skatteforvaltningsloven. Det er ikke overordnede prinsipielle vurderinger knyttet til de ulike formene for tillegg som ligger til grunn for de forskjellene som i dag eksisterer ved valg av sats for tillegg etter ligningsloven, merverdiavgiftsloven, særagiftsloven og

motorkjøretøy- og båtavgiftsloven. Forskjellene bærer snarere preg av at reglene har ulike rammer for sats, og at utviklingen av praksis har skjedd i ulike faglige miljøer.

Et annet utgangspunkt ved valg av sats har vært at tilleggsskatt skal være en sanksjon som sikrer at de skattepliktige oppfyller sin opplysningsplikt overfor skattemyndighetene. For at tilleggsskatt skal være et reelt virkemiddel for å sikre oppfyllelse av opplysningsplikten, er det derfor nødvendig at den er av en viss størrelse. Etter en samlet vurdering foreslår departementet at satsen for alminnelig tilleggsskatt i skatteforvaltningsloven skal være 20 prosent. En nødvendig konsekvens av samordningen av satsene for beregning av tilleggsskatt er at det i noen sakstyper vil bli en liten økning i satsen, men i hovedsak ikke mer enn 10 prosentpoeng, mens det tilsvarende vil bli en nedgang i satsen på ligningsområdet på 10 prosentpoeng for ordinær tilleggsskatt.

Departementet foreslår å videreføre 10-prosentsatsen som benyttes når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder poster som er oppgitt ukrevd av arbeidsgiver eller andre tredjeparter. Videre foreslår departementet også, i samsvar med forslag i Prop. 1 LS (2014-2015), bruk av 10-prosentsatsen for deltakere i deltakerlignede selskaper for poster selskapet har oppgitt ukrevd.

Beregningsgrunnlaget skal som i dag være beløpet som er eller kunne vært unndratt. En spesiell situasjon oppstår i saker hvor det foreligger såkalte *tidfestingsfeil*. Dette er en problemstilling som først og fremst er kjent på skatteområdet, og som det er regler om i ligningsloven i dag. Tidfestingsfeil på formues- og inntektsområdet er knyttet til reglene i skatteloven § 4-12 om når en inntektspost skal inntektsføres og når en kostnad skal fradras. Om en kostnad tidfestes for tidlig, vil skattepliktig få for høye fradrag, og dermed for lite skatt det året kostnaden blir tidfestet. Feilen blir så motvirket ved at den samme kostnaden ikke blir fradragsført det året hvor den skulle vært tidfestet. Skattepliktig vil dermed betale tilsvarende mer i skatt dette året. I kronebeløp vil skattepliktig ha betalt riktig beløp i skatt, men tidfestingsfeilen innebærer en likviditetsfordel i perioden mellom den faktiske fradragsføringen og det året det ville vært korrekt å fradragsføre kostnaden. På samme måte vil skattepliktig oppnå en fordel ved for sen tidfesting av inntekter ved at han får en uberettiget skatteutsettelse.

På merverdiavgiftsområdet er det i dag praksis for *ikke* å ilegge tilleggsavgift i det hele tatt når det foreligger såkalte tidfestingsfeil. Tilleggsavgift ilegges på dette grunnlag ikke når det foreligger legitimasjon for inngående avgift, men hvor inngående avgift (fakturaen) innberettes for tidlig og tas med på en for tidlig termin eller hvor omsetning eller uttak er bokført og innberettet for sent, samt der hvor tidfestingsfeilen avdekkes ved oppgavekontrollen og det framstår som sannsynlig at avgiftssubjektet selv ville reversert feilen i en senere termin.

Selv om tilfellene på merverdiavgiftsområdet som i dag behandles som tidfestingsfeil ikke fullt ut tilsvarende tidfestingsfeilene på skatteområdet, er det store likheter. Tilsvarende som på formues- og inntektsområdet vil den skattepliktige oppnå en

kredittfordel når det foreligger legitimasjon eller faktura for inngående avgift, men hvor denne er tatt med på en for tidlig termin. Det samme er tilfellet når en avgiftspliktig innberetter merverdiavgiftspliktig omsetning i en for sen periode. Ved en slik feil oppnår den skattepliktige en utsettelse med innbetaling av merverdiavgift, og det oppnås en kredittfordel. Det samme vil være tilfellet med for sen rapportering av grunnlag som det skal betales særavgift for. Departementet mener det ikke er grunnlag for å behandle slike tilfeller på de øvrige områdene lempeligere enn tidfestingsfeil på formues- og inntektsskatteområdet, og foreslår derfor at det skal ilegges tilleggsskatt av kredittfordelen i slike saker. Etter departementets oppfatning er det klart at vilkåret om at opplysningssvikten har eller kunne ha ført til skattemessige fordeler er oppfylt i slike saker, på grunn av den kredittfordel som er oppnådd.

For avgifter til folketrygden gjelder ligningslovens regler om tilleggsskatt i §§ 10-2 til 10-5 tilsvarende, herunder bestemmelsen om tidfestingsfeil.

Så vidt departementet er kjent med er problemstillingen ikke aktuell på motorkjøretøyavgiftsområdet.

På denne bakgrunn foreslår departementet å videreføre reglene i ligningsloven § 10-4 nr. 4 om tidfestingsfeil i skatteforvaltningsloven. Tilleggsskatten skal som i dag beregnes bare av nettofordelen av tidfestingsfeilen.

Departementet viser til forslag til § 14-5.

## **20.5 Skjerpet tilleggsskatt**

### **20.5.1 Gjeldende rett**

I *ligningsloven* § 10-5 er det fastsatt regler om skjerpet tilleggsskatt. Skattyter som forsettlig eller grovt uaktsomt har gitt skattemyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller helt unnlater pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, skal ilegges tilleggsskatt med 30 eller 15 prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt når det er ilagt ordinær tilleggsskatt etter § 10-2. Det er krav om at skattyter forsto eller burde ha forstått at opplysningssvikten kunne ha ført til skattemessige fordeler. De objektive unntaksreglene i ligningsloven § 10-3 nr. 2 gjelder tilsvarende. Skjerpet tilleggsskatt kan fastsettes i et eget vedtak samtidig med eller etter fastsetting av tilleggsskatt. Videre gjelder regelen i ligningsloven § 10-2 nr. 2 om varsel tilsvarende. Det gjør også § 10-2 nr. 3 som har regler om at tilleggsskatt kan fastsettes samtidig med utligningen av den skatt den skal beregnes av, eller ved en senere særskilt fastsetting. Bestemmelsen nr. 4 slår fast at om skattyter for samme år skal svare skjerpet tilleggsskatt etter forskjellige satser, så skal den skatt som skjerpet tilleggsskatt skal beregnes av fordeles forholdsmessig etter størrelsen på den formue eller inntekt som de ulike satsene skal anvendes på.

*Merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven* har ingen egne bestemmelser om slik skjerpet tilleggsskatt, men de ordinære satsene gir rom for en skjerpet reaksjon. Det vises til omtalen ovenfor av bestemmelsene om tilleggssavgift etter de nevnte lovene.

### **20.5.2 Departementets vurderinger og forslag**

I et system med objektive regler for ileggelse av tilleggsskatt med relativt lav sats, er det etter departementets oppfatning behov for regler om ileggelse av tilleggsskatt med høyere sats for de grovere tilfellene av opplysningssvikt, som en erstatning for straffeforfølgning. I utgangspunktet kan det tenkes en løsning hvor alle slike saker anmeldes og forfølges i straffesporet. Dette vil imidlertid ikke gi et tilstrekkelig effektivt system fordi politi og påtalemyndighet i dag ikke har kapasitet til å behandle alle slike saker i det strafferettslige sporet. En slik løsning kan ikke anses som aktuell. De gjeldende regler om tilleggsskatt som erstatning for straffeforfølgning ble tatt inn i ligningsloven § 10-5 ved lov 19. juni 2009 nr. 49, under betegnelsen skjerpet tilleggsskatt. Departementet foreslår at en tilsvarende bestemmelse tas inn i ny skatteforvaltningslov med samme betegnelse.

Fordi reglene om skjerpet tilleggsskatt skal benyttes i stedet for straffeforfølgning er også skyldkravet i bestemmelsen som departementet foreslår bygget opp på samme måte som den nye straffebestemmelsen om skattesvik i straffeloven 2005, som igjen bygger på skyldkravet i gjeldende straffebestemmelser. Dette innebærer at det skal være krav om grov uaktsomhet eller forsett for så vidt gjelder vilkåret om opplysningssvikt, mens det vil være tilstrekkelig med simpel uaktsomhet for så vidt gjelder kravet om at opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Begrunnelsen for et lavere skyldkrav knyttet til konsekvensen av opplysningssvikten er at det kan være vanskelig å bevise skattepliktiges forståelse av ulike typer opplysningsfeil. Videre skal det være krav om at den skattepliktige selv har oppfylt skyldkravet i bestemmelsen.

Som det framgår foran, skal ordinær tilleggsskatt ilegges med 20 prosent av den skattemessige fordelen. Skjerpet tilleggsskatt skal ilegges i tillegg til ordinær tilleggsskatt, og ved valg av sats for skjerpet tilleggsskatt vil det være naturlig å se hen til hva den samlede sanksjonen vil utgjøre. Etter nærmere vurderinger er departementet kommet til at det vil være hensiktsmessig med en normalsats for skjerpet tilleggsskatt også på 20 prosent, slik at den samlede sanksjonen blir 40 prosent. En samlet reaksjon i saker hvor det er utvist skyld på 40 prosent tilleggsskatt av den skattemessige fordelen, vil etter departementets syn være en tilstrekkelig streng reaksjon i langt de fleste saker.

Etter departementets oppfatning vil det likevel kunne være behov for adgang til å ilegge skjerpet tilleggsskatt med en høyere sats i enkelte saker, og da fortrinnsvis i saker hvor unndragelsene er planlagte og systematiske eller går over noe tid. Dette kan

eksempelvis gjelde i saker hvor det blir benyttet såkalt “fiktiv fakturering” eller der hvor lønn fra arbeid eller inntekt fra omsetning helt er holdt utenfor skattemyndighetenes kunnskap over lengre tid. Videre kan det være aktuelt å bruke den høyeste satsen i saker som er sendt tilbake fra politiet og påtalemyndigheten for administrativ behandling, eksemplvis fordi politiet likevel ikke har kapasitet til å behandle dem. I denne typen saker foreslår departementet at det skal være adgang til å ilegge 40 prosent skjerp til tilleggsskatt, slik at den samlede sanksjonen totalt utgjør 60 prosent av den skattemessige fordelingen.

## **20.6 Overtredelsesgebyr**

### **20.6.1 Gjeldende rett**

Departementet viser til omtalen av gjeldende rett ovenfor i punkt 20.3.1.2 om tvangsmulkt, som også omfatter en redegjørelse av gjeldende regler om overtredelsesgebyr.

Enkelte av bestemmelsene om avgifter og gebyrer ved manglende oppfyllelse av plikter som det er redegjort for i punkt 20.3.1.2, har likhetstrekk med tvangsmulkt ved at gebyret øker med misligholdets lengde. Dette gjelder for eksempel forsinkelsesavgift etter ligningsloven § 10-1, gebyr etter ligningsloven § 10-8 og forhøyet avgift etter merverdiavgiftsloven § 21-1 første ledd. Felles for disse reaksjonsformene er på den annen side at avgiften eller gebyret fastsettes i ettertid og ikke er mulig å unngå ved å oppfylle plikten.

### **20.6.2 Departementets vurderinger og forslag**

#### **20.6.2.1 Tredjeparts opplysningssvikt**

Opplysningssvikt fra andre enn den skattepliktige, fra såkalte tredjeparter, er i dag belagt med straff, og dette foreslås videreført i ny skatteforvaltningslov. Det vises til omtale av dette nedenfor i punkt 20.8 og lovutkastet § 14-13. Det samme gjelder skattepliktiges og tredjeparters manglende medvirkning til kontrollundersøkelser, se omtale i punkt 20.8 nedenfor og lovutkastet § 14-14. For å få et effektivt og fleksibelt reaksjonssystem mener departementet det vil være nødvendig å ha mulighet til å ilegge en alternativ, administrativ sanksjon for disse pliktbruddene. Både etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven er det i dag hjemmel til å ilegge reaksjoner eller sanksjoner for denne typen pliktbrudd. Tilsvarende bestemmelser finnes ikke på særavgiftsområdet i dag. Forslaget her innebærer således at det innføres en felles sanksjonsbestemmelse for slike pliktbrudd.

I tillegg foreslår departementet å videreføre bestemmelsen i ligningsloven § 10-9 om overtredelsesgebyr for de som ikke har oppfylt sine plikter til å føre og oppbevare personallister i medhold av bokføringsloven, jf. lovutkastet § 14-7 første ledd bokstav c.

Opplysninger som innrapporteres fra tredjeparter er av vesentlig betydning for skattemyndighetenes arbeid på flere måter. Forsinket innlevering av tredjepartopplysninger kan få som konsekvens at opplysningene ikke kommer i tide til å tas med i skattemeldingen som sendes skattepliktig, og dermed må fylles inn av den skattepliktige selv. Mange som ellers kunne benyttet seg av leveringsfritaket mister således denne muligheten. Utstrakt bruk av opplysninger fra tredjeparter er en forutsetning for dagens system med forhåndsutfylte selvangivelse for formues- og inntektsskatt. En stor andel av de personlige skattyterne kan benytte seg av leveringsfritaket, og slipper dermed å fylle ut og levere selvangivelse.

Som redegjort for under punkt 20.3, foreslår departementet en ordning med tvangsmulkt for tredjeparts opplysningssvikt. Dette er et virkemiddel for å framtvinge oppfyllelse av opplysningsplikten. I tilfeller hvor opplysningsplikten likevel ikke oppfylles, vil det som ved opplysningssvikt fra den skattepliktige selv, være behov for å ilegge en administrativ sanksjon. Videre vil skattemyndighetene i mange tilfeller ikke være kjent med alle tredjeparter som har opplysningsplikt. I slike tilfeller vil det ikke være mulig å benytte tvangsmulkt som virkemiddel for oppfyllelse, fordi det er krav om at den ansvarlige skal varsles og gis mulighet til å oppfylle plikten før tvangsmulkten begynner å løpe. Reglene om adgangen til å innhente kontrollopplysninger fra tredjeparter og omfanget av tredjeparters plikter bygger på en avveining mellom skattemyndighetenes kontrollbehov og personvern hensyn, taushetspliktsregler og tredjeparters arbeidsbelastning. Når det ut fra en avveining av de ulike hensyn foreligger en plikt for en tredjepart til å gi opplysninger, er det vesentlig at denne plikten oppfylles. Departementet foreslår på denne bakgrunn at det for tredjeparters opplysningssvikt innføres hjemmel for en alternativ sanksjon i form av et overtredelsesgebyr i tillegg til reaksjonen tvangsmulkt. Overtredelsesgebyr skal ilegges i stedet for en eventuell strafferettslig sanksjon.

På samme måte som det overfor en skattepliktig vil være adgang til å ilegge både tvangsmulkt og tilleggsskatt ved opplysningssvikt, legger departementet opp til at det overfor tredjepart skal være adgang til både å ilegge tvangsmulkt og overtredelsesgebyr. Tvangsmulkt er som nevnt ikke en sanksjon og hindrer ikke en etterfølgende ileggelse av overtredelsesgebyr. Om det i en sak hvor det er ilagt tvangsmulkt også skal ilegges overtredelsesgebyr for det samme forhold, vil bero på skattemyndighetenes vurdering av behovet for en etterfølgende sanksjon. Forbudet i EMK mot gjentatt forfølgning stenger imidlertid for en etterfølgende strafferettslig sanksjon for samme forhold som det er ilagt overtredelsesgebyr for, og motsatt.

Det er etter departementets syn ikke behov for en regel om ettergivelse av overtredelsesgebyr. Bestemmelsen om overtredelsesgebyr er en «kan-regel» og dersom det foreligger forhold som tilsier at overtredelsesgebyr ikke bør ilegges, kan skattemyndighetene omgjøre sitt tidligere vedtak, jf. lovutkastet § 12-11.

Det vises til forslag til § 14-7 første ledd bokstav a.

### *20.6.2.2 Manglende medvirkning til kontrollundersøkelser*

Departementet har i forbindelse med vurderingene knyttet til når det skal kunne ilegges tvangsmulkt, sett nærmere på om det bør være adgang til å ilegge tvangsmulkt når den skattepliktige eller tredjepart ikke gir adgang til kontrollundersøkelse, slik ligningsloven § 10-6 nr. 1 gir adgang til overfor tredjeparter i dag. Departementet mener imidlertid at erfaringer fra Skatteetaten viser at tvangsmulkt som oppfyllellespress i slike tilfeller er et lite egnet virkemiddel. I tilfeller hvor det er besluttet avholdt kontrollundersøkelse, vil effekten av kontrollen reduseres betraktelig dersom det går en viss tid fra den som undergis kontroll er kjent med kontrollen, til skattemyndighetene får tilgang til å avholde kontrollen. Dette gjelder særlig der det er et poeng at kontrollen er uvarslet. Ileggelse av en løpende tvangsmulkt som normalt må virke noe tid før den fungerer som oppfyllellespress, vil derfor ha liten effekt. Departementet viser også til at skattemyndighetene kan anmode om bistand fra politiet til å få avholdt kontrollen, se lovutkastet § 10-13. Departementet mener på denne bakgrunn at adgang til ileggelse av en sanksjon i form av et overtredelsesgebyr vil være det mest formålstjenlige virkemidlet i slike tilfeller.

Å unnlate å medvirke til kontroll vil også være straffbart, jf. forslag til skatteforvaltningsloven § 14-14. Muligheten for å ilegge en administrativ sanksjon vil imidlertid trolig oppleves som en mer nærliggende og aktuell reaksjon av den som kontrollen retter seg mot, blant annet fordi en administrativ sanksjon i form av et overtredelsesgebyr kan ilegges i betydelig enklere former enn straff som følge av en anmeldelse til politiet. Ileggelse av et overtredelsesgebyr kan foretas av det organ som gjennomfører kontrollen. Departementet foreslår på denne bakgrunn en adgang for skattemyndighetene til å ilegge den som ikke medvirker til kontroll etter skatteforvaltningsloven §§ 10-4 eller 10-8 et overtredelsesgebyr.

Det vises til forslag til § 14-7 første ledd bokstav b.

### *20.6.2.3 Manglende føring av personallister*

Ordningen etter ligningsloven § 10-9 om adgang til å ilegge overtredelsesgebyr overfor den som ikke har oppfylt sine plikter til å føre og oppbevare personalliste gitt i medhold av bokføringsloven, foreslås videreført som i dag. Departementet viser til forslaget til 14-7 første ledd bokstav c.

### *20.6.2.4 Utmåling*

Departementet legger til grunn at det, som for fastsettelse av tvangsmulkt, bør lovfestes enkelte utgangspunkt og rammer for utmålingen av overtredelsesgebyrets størrelse. I motsetning til ved tvangsmulkt mener departementet at overtredelsesgebyr i større grad bør ses i sammenheng med omfanget og virkningene av overtredelsen. Dette gjelder særlig overtredelsesgebyr for brudd på tredjeparts opplysningsplikt og føring av personallister.

Departementet foreslår i disse to tilfellene å ta utgangspunkt i gjeldende utmålingsregler for overtredelsesgebyr ved brudd på plikten til å føre personallister. Dette innebærer at det skal ilegges et «grunnbeløp» ved første gangs overtredelse, som så dobles ved gjentatt overtredelse innen tolv måneder. I tillegg skal det i hver enkelt sak fastsettes et tillegg hvor størrelsen på dette skal avhenge av omfanget av opplysningssvikten.

Etter den gjeldende bestemmelsen om føring av personallister skal tilleggsgebyret utmåles fullt ut dersom det først ilegges overtredelsesgebyr. Departementet mener dette kan være et utgangspunkt, men mener bestemmelsen bør utformes som en «kan-regel». Det vil da være mulig innenfor de rammer som foreslås å legge vekt på andre momenter. Ved utmåling av overtredelsesgebyr kan det for eksempel legges vekt på overtredelsens omfang og virkning, fordeler som kunne vært oppnådd ved lovbruddet, overtrederens skyld (fysiske personer), sanksjonens preventive virkning og om det foreligger gjentakelse. For foretak vil det også være aktuelt å se hen til om foretaket ved retningslinjer, instruksjon, opplæring, kontroll eller andre tiltak kunne ha forebygget overtredelsen. Departementet mener det ikke er nødvendig å lovfeste dette. Departementet foreslår imidlertid at det skal være hjemmel til å gi nærmere regler om grunnlaget for beregning og om utmåling av overtredelsesgebyr i forskrift. Det vil også være naturlig at direktoratene gir nærmere retningslinjer for utmåling av overtredelsesgebyret innenfor de rammer som følger av lov- og eventuelle forskriftsbestemmelser.

I tilfeller hvor det ikke gis adgang til kontrollundersøkelse, vil en skjematisk utmåling av overtredelsesgebyret basert på overtredelsens omfang være vanskeligere. Departementet forslår derfor at skattemyndighetene gis adgang til å fastsette gebyret individuelt, eventuelt basert på nærmere retningslinjer eller forskrifter. Det foreslås imidlertid at det i loven fastsettes et maksimalt beløp for størrelsen på overtredelsesgebyret også i disse tilfellene. Departementet foreslår at denne grensen settes til 50 ganger rettsgebyret (rettsgebyret utgjør i dag 860 kroner). Ved utmålingen vil det være naturlig å ta hensyn til de momenter som framkommer i avsnittet ovenfor.

Departementet viser til forslag til § 14-7 annet og tredje ledd.

#### **20.6.2.5** *Vurdering av skyldkrav som vilkår*

I utgangspunktet kan det være naturlig å legge til grunn at for fysiske personer bør det være et krav om subjektiv skyld for å kunne ilegge administrative sanksjoner, mens det overfor foretak legges til grunn et utgangspunkt om at det ikke stilles krav om subjektiv skyld. Også overfor fysiske personer kan det likevel på enkelte forvaltningsområder, typisk der mengden av saker er stor med tilhørende behov for offentlig håndhevelse, være aktuelt med objektivt ansvar ved illeggelse av mindre overtredelsesgebyr. Forutsetningen for et objektivt ansvar bør normalt være at det for den aktuelle typen



overtredelse, i alle fall hvis sanksjonen er av noen størrelse, foreligger en sterk formodning for forsett eller uaktsomhet. Departementet viser i denne sammenheng til vurderingene som begrunner departementets forslag til et objektivt system for ileggelse av tilleggsskatt.

Departementet mener at det siste normalt vil være tilfellet overfor de pliktbrudd som det etter forslaget her skal kunne ilegges overtredelsesgebyr for. Det bør imidlertid gjøres et unntak når overtredelsen er et utslag av hendelige uhell eller force majeure. I slike tilfeller vil det normalt ikke være adgang til ileggelse av foretaksstraff etter straffeloven, og det bør da heller ikke være adgang til å ilegge overtredelsesgebyr. Slike tilfeller vil være sjeldne og det er derfor etter departementets vurdering ikke nødvendig å lovfeste disse unntakene. I tillegg vil skattemyndighetene gjennom praksis kunne utøve et visst skjønn med hensyn til når overtredelsesgebyr ilegges, da det legges opp til en «kan-regel» for ileggelse av overtredelsesgebyr. Departementet foreslår på denne bakgrunn at det ikke knyttes et vilkår om subjektiv skyld for å ilegge overtredelsesgebyr. At ileggelse av overtredelsesgebyr er utformet som en «kan-regel» innebærer også at det ikke er behov for en særlig bestemmelse om unntak fra adgangen til å ilegge overtredelsesgebyr.

Departementet legger til grunn at unntakene fra overtredelsesgebyr vil utformes gjennom praksis.

#### **20.6.2.6 Saksbehandlingsregler**

Departementet foreslår at de særlige saksbehandlingsregler som etter forslaget her skal gjelde for tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt, også skal gjelde for overtredelsesgebyrene som foreslås her, se nærmere omtale nedenfor. Overtredelsesgebyr når det ikke gis adgang til kontrollundersøkelser kan være aktuelt å ilegge på stedet. I slike tilfeller foreslås det unntak fra bestemmelsen om forhåndsvarsling i lovutkastet § 14-8 annet punktum.

Departementet foreslår også at det gis anledning til i forskrift å gi nærmere detaljerte regler for nivået på overtredelsesgebyret i enkelttilfeller dersom dette anses hensiktsmessig. Det vises til utkastet § 14-5 femte ledd.

### **20.7 Særlige saksbehandlingsregler ved ileggelse av tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt og overtredelsesgebyr**

#### **20.7.1 Gjeldende rett**

##### **20.7.1.1 Varsel**

*Ligningsloven* § 10-2 nr. 2 slår fast at skattyter skal gis et varsel med minst tre ukers frist for å uttale seg før tilleggsskatt ilegges.

Ved ileggelse av tilleggsavgift etter *merverdiavgiftsloven*, *særagiftsloven* og *motorkjøretøy- og båtavgiftsloven* gjelder saksbehandlingsreglene i forvaltningsloven utfyllende. Ingen av de angitte lovene har egne regler om varsel ved ileggelse av tilleggsavgift, og forvaltningsloven § 16 om forhåndsvarsel kommer således til anvendelse. Forvaltningsloven § 16 første ledd slår fast at part som ikke allerede ved søknad eller på annen måte har uttalt seg i saken, skal varsles før vedtak treffes og gis høve til å uttale seg innen en nærmere angitt frist. I praksis gis det minimum en frist på tre uker. Videre følger det av forvaltningsloven § 16 annet ledd at varselet som hovedregel skal være skriftlig og at det skal gjøre greie for hva saken gjelder og inneholde det som ellers anses påkrevd for at parten på forsvarlig måte kan ivareta sitt tarv.

#### **20.7.1.2 Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK)**

Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) med tilleggsprotokoller ble inkorporert i norsk rett ved lov 21. mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven). Menneskerettsloven slår fast at EMK ved motstrid skal gå foran norsk rett. Konvensjonen beskytter ulike grunnleggende rettigheter. Ved ileggelse av sanksjoner er det særlig rettighetene i EMK artikkel 6 om krav til en rettferdig rettergang og forbudet mot gjentatt strafforfølgning i EMK Protokoll nr. 7 artikkel 4 (P 7-4) som kommer til anvendelse. EMK artikkel 6 nr. 1 har garantier i sivile saker, men artikkelens nr. 2 har særlige krav og rettigheter når noen er siktet i en straffesak. EMK P 7-4 inneholder et forbud mot at noen forfølges strafferettslig på ny for en handling som han allerede er endelig dømt eller frifunnet for i vedkommende stat. Det primære anvendelsesområdet for EMK artikkel 6 og EMK P 7-4 er saksbehandling hos domstolen. Menneskerettsdomstolens (EMD) praksis og norsk rettspraksis har imidlertid vist at bestemmelsene også kommer til anvendelse når ulike forvaltningsmyndigheter ilegger sanksjoner.

Gjennom rettspraksis er det blant annet slått fast at ileggelse av tilleggsskatt med 30 prosent eller mer, er å anse som straff etter EMK, og minimumsrettighetene i artikkel 6 nr. 2 skal således også gjelde for behandling av denne type saker. Videre er det slått fast at det i henhold til EMK P 7-4 ikke er adgang til å starte ny sak om tilleggsskatt for det samme forholdet som skattepliktig tidligere er endelig straffet eller frifunnet for, eller til å straffeforfølge noen for det samme forhold som han tidligere er ilagt tilleggsskatt for. Tilsvarende gjelder for ileggelse av tillegg etter de ulike avgiftslovene.

Tilleggsskatt og tilleggsavgift ilegges også med lavere satser enn 30 prosent. Den nedre grense (sats) for når et tillegg til skatt eller avgift er å anse som straff etter EMK artikkel 6 og EMK P 7-4 er ikke avklart i norsk rett. Skattemyndighetene har løst dette slik at når tilleggsskatt eller tilleggsavgift ilegges, har skattepliktig de samme rettigheter og rettssikkerhetsgarantier uavhengig av med hvilken sats tillegg ilegges. Videre skal det ved ileggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift uavhengig av sats, ikke innledes en ny straffeforfølgning (enten i form av anmeldelse eller ileggelse av

tilleggsskatt eller tilleggsavgift) for et forhold som skattepliktig tidligere er anmeldt og endelig straffet for, eller hvor tilleggsskatt eller tilleggsavgift er endelig ilagt. Denne praksisen foreslås videreført i skatteforvaltningsloven. Det samme skal gjelde ved ileggelse av overtredelsesgebyr etter forslaget til bestemmelser om dette.

For en nærmere omtale av EMK, og da særlig EMK artikkel 6 og EMK P 7-4, vises til Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) kapittel 5, som for en nærmere beskrivelse av selve konvensjonen og avgjørelser fra EMD på sin side viser til NOU 2003: 7 Tilleggsskatt m.m.

#### *20.7.1.3 Informasjon om rett til ikke å utsette seg selv for sanksjon*

Ingen av lovene på skatteområdet har i dag uttrykkelige bestemmelser knyttet til vernet mot selvinkriminering etter EMK artikkel 6 nr. 1.

Høyesteretts praksis og praksis fra EMD har slått fast at administrative sanksjoner kan være straff etter EMK, slik at rettighetene etter EMK artikkel 6 kommer til anvendelse også ved ileggelse av administrative sanksjoner.

#### *20.7.1.4 Beviskrav*

Det er skattemyndighetene som har bevisbyrden for at vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift er oppfylt. Ved avgjørelsen av om vilkårene er oppfylt stilles det krav til bevisenes styrke. Ingen av lovene på skatteområdet har uttrykkelige bestemmelser om beviskrav ved ileggelse av sanksjoner i dag. Etter Høyesteretts avgjørelse i Rt. 2008 s. 2008, hvor det ble slått fast at beviskravet for å ilegge ordinær tilleggsskatt er klar (kvalifisert) sannsynlighetsovervekt, er det nå praksis på hele skatteområdet for å legge et slikt beviskrav til grunn ved ileggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift med inntil 30 prosent.

Etter vedtakelsen og ikrafttredelsen av forslagene i Ot.prp. nr. 82 (2008-2009), skal det straffeprosessuelle beviskravet (bevist utover enhver rimelig tvil) legges til grunn ved ileggelse av tilleggsskatt med mer enn 30 prosent etter ligningsloven. Tilsvarende legges i dag til grunn ved ileggelse av tilleggsavgift etter de øvrige lovene på skatteområdet.

#### *20.7.1.5 Utsatt iverksetting av vedtak*

Forvaltningsloven gjelder utfyllende for merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven. Forvaltningsloven § 42 inneholder en skjønnsmessig adgang til utsatt iverksetting av vedtak. Det følger imidlertid av skattebetalingsloven § 3-3 fjerde ledd at denne bestemmelsen i forvaltningsloven ikke gjelder for vedtak som treffes under avregningen og vedtak om årsavgift for motorvogn.

Ligningsloven har ikke bestemmelser om adgang til å innvilge utsatt iverksetting av vedtak om sanksjoner. Ved innfordring av skattekrav, og avgiftskrav hvor det ikke er innvilget utsatt iverksettelse, er det imidlertid praksis for å vise tilbakeholdenhet med bruk av tvangstiltak når kravet er omtvistet. I slike tilfeller vil det sjelden være aktuelt å begjære skyldneren konkurs eller begjære tvangsrealisasjon av formuesgoder. I slike tilfeller er det likevel praksis for å motregne der dette er mulig og å sikre kravet ved utlegg.

### **20.7.2 Departementets vurderinger og forslag**

Ved strafferettslig forfølgning av en sak på skatteområdet kommer straffeprosessens saksbehandlingsregler til anvendelse. Reglene har innebygde rettssikkerhetsgarantier for de som er anmeldt for lovbrudd, herunder for skattepliktige som anmeldes for lovbrudd på skatteområdet. Rettssikkerhetsgarantiene tiltar i styrke avhengig av om en skattepliktig er anmeldt, siktet eller tiltalt for det aktuelle lovbruddet.

Ved ileggelse av administrative sanksjoner på skatteområdet, skal i utgangspunktet de samme saksbehandlingsregler som gjelder ved fastsettingen av selve skattekravet gjelde. Saksbehandlingsreglene her er i større grad preget av hensynet til effektivitet enn i straffeprosessen. Tilleggsskatt og overtredelsesgebyr inneholder imidlertid et vesentlig pønalt element. Det er derfor viktig å vurdere om de alminnelige saksbehandlingsreglene som skal gjelde i skattesaker, gir et tilstrekkelig vern for den et vedtak om tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr retter seg mot, eller om det er behov for enkelte særskilte sakbehandlingsregler.

Videre er det slik at i saker om sanksjoner som vurderes som straff etter EMK – slik både ordinær og skjerpet tilleggsskatt og tilleggsavgift med de samme satser anses å være i dag – skal saksbehandlingsreglene være i tråd med de garantier som følger av EMK artikkel 6 og EMK P 7-4. Departementet legger til grunn at ileggelse av all tilleggsskatt og alle overtredelsesgebyrer bør behandles likt knyttet til rettssikkerhetsgarantiene som EMK gir anvisning på. Det skal i så måte ikke sondres med tanke på hvilken sats tilleggsskatt ilegges med, eller størrelsen på overtredelsesgebyret som ilegges.

En viktig rettssikkerhetsgaranti er retten til å klage på vedtak om ileggelse av sanksjon. Ved klage på tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt og overtredelsesgebyr skal forslagene til klage- og endringsregler med frister i kapittel 12 og 13 gjelde. Tilleggsskatten beregnes av den skatten som fastsettes, og det er derfor hensiktsmessig med felles regler her.

Departementet foreslår å lovfeste enkelte særskilte saksbehandlingsregler som skal gjelde felles for ileggelse av tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt og overtredelsesgebyr. Flere av reglene praktiseres i dag også, blant annet fordi de følger av rettspraksis.

Departementet mener at en særskilt lovfesting av reglene vil tydeliggjøre rettsikkerhetsgarantiene, og skape større forutsigbarhet for de skattepliktige.

For det første foreslår departementet en felles bestemmelse om varsel ved bruk av administrative sanksjoner etter skatteforvaltningsloven med minst tre ukers frist for uttalelse. Departementet foreslår også å lovfeste gjeldende beviskrav for ileggelse av administrative sanksjoner. Videre foreslår departementet å lovfeste en plikt for skattemyndighetene til å orientere om retten til ikke å inkriminere seg selv, etter at skattemyndighetene har varslet ileggelse av tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr. Dette er praksis som følges i dag. Departementet mener en lovfesting av blant annet beviskravene i sanksjonssaker på skatteområdet og plikten til å orientere om retten til ikke å inkriminere seg selv når det er varslet sak om tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr, vil ha informasjonsverdi og være med på å tydeliggjøre de skattepliktiges og tredjeparters rettigheter.

Departementet viser til forslag til §§ 14-8, 14-9 og 14-10.

Ingen av lovene på skatteområdet har bestemmelser om at skattepliktige eller tredjeparter skal meddeles sakens utfall, når det er varslet bruk av tilleggsskatt, tilleggsavgift eller overtredelsesgebyr. I praksis får likevel skattepliktige etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven slik melding i dag, fordi det framgår av vedtaket om det er ilagt tilleggsskatt eller ikke. I lovutkastet § 5-7 sjette ledd er det foreslått en generell bestemmelse om at når det er gitt forhåndsvarsel og det ikke blir truffet vedtak, skal den som har mottatt varselet informeres om sakens utfall. Denne bestemmelsen vil gjelde tilsvarende for vedtak om tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt og overtredelsesgebyr.

Departementet har også vurdert om det bør innføres en generell regel om utsatt iverksetting av vedtaket om tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt og overtredelsesgebyr ved klage eller søksmål om gyldigheten av vedtaket. Innføres en slik regel, vil den vedtaket retter seg mot ikke måtte betale sanksjonen før klagen er avgjort eller endelig rettsavgjørelse foreligger. I dag er det i utgangspunktet en ubetinget betalingsplikt for skatte- og avgiftskrav, herunder ilagte sanksjoner, jf. skattebetalingsloven § 10-1. Forvaltningsloven gjelder utfyllende for skattebetalingsloven. Forvaltningsloven § 42 inneholder en skjønnsmessig adgang til å beslutte utsatt iverksetting av vedtak både ved administrativ klagebehandling og ved søksmål. Av skattebetalingsloven § 3-3 fjerde ledd følger det imidlertid at forvaltningsloven § 42 ikke skal gjelde for vedtak som treffes under avregningen og for vedtak om årsavgift for motorvogn. Dette innebærer blant annet at bestemmelsen ikke kommer til anvendelse for selve skattefastsettingen og for sanksjoner, herunder tilleggsskatt og tilleggsavgift, som ilegges på skatteområdet. Den som et vedtak på skatteområdet retter seg mot, kan imidlertid på vanlig måte begjære midlertidig forføyning hos domstolene etter reglene om dette i tvisteloven kapittel 34.

Ved ileggelse av administrative sanksjoner som er å anse som straff etter EMK, kommer konvensjonens artikkel 6 til anvendelse, herunder retten til å anses som uskyldig til det motsatte er bevist, den såkalte uskyldspresumsjonen. I denne sammenheng anses i dag retten til en etterfølgende domstolsprøving nødvendig for å oppfylle kravene i artikkel 6. På denne bakgrunn kan det være problematisk at straffen skal fullbyrdes (sanksjonen betales) før klagen er behandlet eller saken er prøvd for retten. Departementet antar at det ikke er påkrevd med en generell regel om utsatt iverksetting av vedtak om en sanksjon som er å anse som straff, for å sikre rettighetene etter EMK artikkel 6. Siden ileggelse av administrative sanksjoner som er å anse som straff kan være av en særlig inngripende karakter, foreslår likevel departementet å styrke den skattepliktiges rettsstilling, slik at den som klager over et vedtak om tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr automatisk skal få innvilget utsatt iverksetting av vedtaket.

Departementet foreslår at skattepliktig skal ha rett til utsatt iverksetting av vedtak om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr til utløpet av klagefristen. I tilfeller hvor skattepliktig klager, vil vedkommende få innvilget utsatt iverksetting inntil klagen er endelig avgjort. Den skattepliktige vil ikke være nødt til å anmode om utsatt iverksetting i slike tilfeller. I tillegg foreslås det en endring av forfallsbestemmelsen i skattebetalingsloven § 10-51 for administrative sanksjoner slik at forfallsfristen for kravet ikke starter å løpe før klagefristen er ute, og ved klage, når denne er avgjort. Ved å utsette tidspunktet for når forfallsfristen starter å løpe vil det ikke oppstå motstrid med bestemmelsen i skattebetalingsloven § 10-1 første ledd om at skatte- og avgiftskrav skal «betales ved forfall» selv om fastsettingen er påklaget.

I saker hvor skattepliktig ikke har klaget over vedtaket om tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr, men så ønsker å ta ut søksmål, må skattepliktig anmode om utsatt iverksetting. Skattepliktig skal i slike tilfeller innvilges utsatt iverksetting uten nærmere vurdering. Også for disse tilfellene foreslår departementet en særskilt bestemmelse i skattebetalingsloven for når forfallsfristen starter å løpe når det er innvilget utsatt iverksetting. Det vil imidlertid være tilfeller hvor slik anmodning om utsatt iverksetting kommer etter at kravet er forfalt til betaling. Departementet foreslår derfor en bestemmelse i skattebetalingsloven § 10-1 første ledd nytt annet punktum om at bestemmelsen ikke gjelder når det kan gis utsatt iverksettelse etter skatteforvaltningsloven.

En konsekvens av at det gis utsatt iverksetting for vedtak om sanksjon, er som nevnt at det ikke foreligger en ubetinget betalingsplikt, og det bør derfor heller ikke løpe forsinkelsesrente etter reglene i skattebetalingsloven § 11-1. Departementet foreslår at det i saker hvor det er gitt utsatt iverksetting av et vedtak, når den som vedtaket retter seg mot ikke får medhold i klage- eller domstolsbehandlingen, i stedet skal beregnes en avsnvsrente etter reglene i skattebetalingsloven § 11-2. Det foreslås at renter skal løpe fra tre uker etter klagefristen for vedtaket er utløpt og fram til vedtaket er endelig avgjort ved klage- eller domstolsbehandling. Slike regler vil i så fall bli fastsatt i forskrift med hjemmel i skattebetalingsloven § 11-7.

Departementet viser til forslag til § 14-11.

I tillegg foreslår departementet at domstolene ved søksmål om prøving av vedtak om ileggelse av tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt og overtredelsesgebyr ikke skal være bundet av partenes påstander og påstandsgrunnlag. Når retten finner det hensiktsmessig og forsvarlig skal den også kunne avsi realitetsavgjørelse.

Utgangspunktet for domstolenes prøving av forvaltningsavgjørelser, herunder saker om administrative sanksjoner, er at de bare kan prøve om et vedtak er gyldig. Domstolen kan således komme til at et vedtak er ugyldig, eller at det offentlige frifinnes dersom vedtaket er gyldig. En adgang for domstolene til å prøve andre påstander og påstandsgrunnlag, samt en viss adgang til å avsi realitetsavgjørelse, vil kunne trygge den skattepliktiges rettssikkerhet og være prosessbesparende.

Departementet viser til forslag til § 14-12.

## **20.8 Straff**

### **20.8.1 Gjeldende rett**

På ligningslovens område faller skattyters unnlattelse av å medvirke til kontrollundersøkelse og tredjeparts opplysningssvikt i dag inn under ligningslovens generelle skattesvikbestemmelse i § 12-1 nr. 1 bokstav d. Strafferammen for forsettlig eller grovt uaktsomt skattesvik er bøter eller fengsel inntil to år, men inntil seks år ved grovt skattesvik. Fastsetting av trygdeavgift og arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven følger ligningslovens skattesvikbestemmelse.

På merverdiavgiftsområdet omfattes unnlattelse av å medvirke til kontrollundersøkelse og tredjeparts opplysningssvikt av merverdiavgiftsloven § 21-4 annet ledd, og forsettlig overtredelse straffes med bot eller fengsel inntil tre måneder, mens den uaktsomme overtredelse straffes med bøter.

Nåværende § 2 i særavgiftsloven omfatter i tillegg til avgiftssvik unnlattelse av å medvirke til kontrollundersøkelse etter særavgiftsforskriften § 5-9. Etter gjeldende rett er straffen for uaktsom eller forsettlig overtredelse bøter, men "særlig grov" overtredelse kan straffes med bøter eller fengsel inntil to år eller fengsel inntil seks år dersom overtredelsen er utøvd forsettlig eller grovt uaktsomt.

Gjeldende § 2 i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven omfatter, i tillegg til avgiftssvik, unnlattelse av å medvirke til kontrollundersøkelse etter forskrift om omregistreringsavgift § 7, forskrift om årsavgift § 10, forskrift om vektårsavgift § 15 og forskrift om engangsavgift § 8-2. Strafferammen for forsettlig eller uaktsom overtredelse av bestemmelser gitt i medhold av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 2 er bøter.

## 20.8.2 Departementets vurdering og forslag

I ny straffelov (straffeloven 2005) er det tatt inn bestemmelser om skattesvik som erstatter de gjeldende bestemmelser på skatte- og avgiftsområdet.

Straffebestemmelsene i straffeloven §§ 378 til 381 gjelder den skatte- og avgiftspliktiges brudd på opplysningsplikten eller medvirkning til dette. Skyldkravet er grov uaktsomhet eller forsett og innebærer at enkelte bestemmelser om straff for uaktsom overtredelse av opplysningsplikten ikke lenger vil kunne straffes.

For det tilfelle at forslag til ny skatteforvaltningslov blir vedtatt og trer i kraft før ny straffelov trer i kraft, foreslår departementet at bestemmelser tilsvarende straffeloven 2005 §§ 378 til 381 om skattesvik tas inn i skatteforvaltningsloven. Departementet har ikke funnet det nødvendig å medta slike bestemmelser i forslaget som nå sendes på høring. Overføring av bestemmelsen om skattesvik fra skatte- og avgiftslovgivningen til straffeloven 2005 medførte behov for en gjennomgang og endringer i de gjeldende straffebestemmelsene på skatte- og avgiftsområdet (spesiallovgivningen).

Departementet sendte 11. oktober 2012 et forslag til slike endringer på høring.

Departementet foreslo to hovedbestemmelser om straff i spesiallovgivningen, en bestemmelse som rammer tredjeparts opplysningssvikt og en bestemmelse som rammer unnlatt medvirkning til kontrollundersøkelse. Likelydende bestemmelser ble foreslått i hver enkelt lov på skatte- og avgiftsområdet. Departementet foreslår nå å samordne de foreslåtte bestemmelsene i de ulike lovene i ny skatteforvaltningslov.

På bakgrunn av innspill i høringsrunden foreslår departementet noen justeringer fra forslagene i høringsnotatet. Departementet foreslo i høringsnotatet 11. oktober 2012 at strafferammene for tredjeparts opplysningssvikt, også for de grove tilfellene, skulle være ett år ved forsett og seks måneder ved grov uaktsomhet. For forsettlig unnlattelse av å medvirke til kontrollundersøkelse ble det foreslått at strafferammen skulle være bot eller fengsel inntil seks måneder. Departementet foreslo videre at de alminnelige foreldelsesfristene i ny straffelov § 86 skulle komme til anvendelse. Dette innebærer at foreldelsesfristen for begge straffebud vil være to år, ettersom bestemmelsene kommer innunder ny straffelov § 86 første ledd bokstav a som gjelder straffebud med bot eller fengsel inntil ett år som høyeste lovbestemte straff.

Det ble ved utformingen av forslaget tatt utgangspunkt i hensynet til straffverdighet, forholdsmessigheten mellom forskjellige lovovertrедelser og at strafferammene må oppfattes som realistiske av omgivelsene, ved fastsettingen av de foreslåtte strafferammene. Videre la departementet i høringsnotatet til grunn at strafferammene må fastsettes med hensyn til at unndragelse av skatt er et stort samfunnsproblem og er svært straffverdig, samtidig som straffebudene i spesiallovgivningen gjelder mindre alvorlige forhold enn hovedbestemmelsene om skattesvik i ny straffelov. Med bestemmelsene om skattesvik i ny straffelov oppnår man felles skyldkrav og strafferammer for alle typer skatte- og avgiftssvik, og det ble lagt opp til at det samme skal gjelde for overtredelser av spesiallovgivningen. Dette har dannet grunnlaget for forslaget til straffebestemmelser i høringsnotatet her.



Flere høringsinstanser har avgitt merknader i høringsrunden om nye straffebestemmelser i skatte-, avgifts- og tollovgivningen. Noen av høringsinstansene framholder at de foreslåtte strafferammene er for korte og peker på ulike konsekvenser av at strafferammene for straffebudene senkes. Departementet tok i høringsnotatet høyde for at forslaget ville føre til kortere foreldelsestid for de lovene hvor forslaget innebar senkede strafferammer. Det er imidlertid departementet syn at noen av uttalelsene viser til virkninger av de senkede strafferammene som bør begrunne et noe høyere straffenivå enn i det opprinnelige forslaget. Eksempelvis vil det ha betydning for straffeprosesslovens vilkår for pågrepelse når strafferammen settes til seks måneders fengsel, noe som vil kunne ha konsekvenser for politiets pågripelseskompetanse i situasjoner hvor det er behov for bistand ved kontrollundersøkelse.

Videre bør foreldelsestiden ikke begrense mulighetene for å etterforske og irettføre de straffbare forholdene. På bakgrunn av det som har kommet fram i høringsrunden, foreslår departementet derfor at strafferammen i skatteforvaltningsloven settes til to år for forsettlige overtredelser og ett år for de uaktsomme overtredelsene. Det er departementets vurdering at disse strafferammene ivaretar de hensyn som departementet la vekt på ved utarbeidelsen av forslag til strafferammer i høringsnotatet 11. oktober 2012, samtidig som en heving av strafferammene tilsvarende det som foreslås i høringsnotatet her vil være tilstrekkelig for å unngå flere av de virkningene som det har blitt pekt på i høringsrunden.

Departementet viser til forslag til §§ 14-13 og 14-14.

## **21 LOVENS KAPITTEL 15: SØKSMÅL MV.**

### **21.1 Innledning**

Ved søksmål i skattesaker er utgangspunktet at de alminnelige reglene i tvisteloven gjelder, med mindre annet er bestemt. Departementet foreslår i skatteforvaltningsloven kapittel 15 særregler om søksmål i skattesaker. Forslaget omfatter regler om søksmålsadgang, partsstilling, søksmålsfrist, adgang til å stille vilkår for å reise søksmål, fastsetting etter avsagt dom og avgjørelse i fordelingstvist.

Den største endringen som foreslås lovfestet er at statens partsstilling ved søksmål til prøving av skattemyndighetenes avgjørelser etter skatteforvaltningsloven skal utøves av den skattemyndigheten som har truffet den aktuelle avgjørelsen. Ved søksmål knyttet til avgjørelser som er fattet av en nemnd foreslår departementet at statens partsstilling utøves av skattekontoret.

## **21.2 Søksmålsadgang for skattepliktige mv.**

### **21.2.1 Gjeldende rett**

Etter ligningsloven § 11-1 nr. 1 første punktum kan skattyteren gå til søksmål om ligningsavgjørelser. Begrepet skattyter blir i praksis tolket tilnærmet bokstavelig. Det klare utgangspunktet er at det ikke er søksmålsadgang for andre enn den som plikter å svare skatten etter de materielle skattereglene. Med ligningsavgjørelse menes vedtak truffet av ligningsmyndighetene om plikt til å svare skatt, forsinkelsesavgift og tilleggsskatt.

Det følger av ligningsloven § 11-1 nr. 1 annet punktum at selskap som har deltakere som skal skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48 (deltakerlignede selskaper) kan gå til søksmål om avgjørelser om fastsetting av formue og inntekt fra selskapet. Det er i tillegg fastsatt at den oppgavepliktige kan gå til sak om vedtak om tvangsmulkt og overtredelsesgebyr etter ligningsloven §§ 10-6 og 10-8 og at det er søksmålsadgang mot vedtak om ansvar for oppdragstakers skatt mv. og gebyr for overtredelse av reglene om plikt til å føre og oppbevare personalliste etter §§ 10-7 og 10-9.

Avgjørelser som treffes under saksbehandlingen er ikke ligningsavgjørelser etter ligningsloven kapittel 11.

Det er reglene i tvisteloven som regulerer hvem som har adgang til å gå til søksmål i saker om merverdiavgift, særavgifter, merverdiavgiftskompensasjon og motorkjøretøyavgifter. Den som reiser saken, må påvise et reelt behov for å få kravet avgjort i forhold til saksøkte. Dette avgjøres ut fra en samlet vurdering av kravets aktualitet og partenes tilknytning til det. Lovens ordlyd åpner for at det på avgiftsområdet kan være søksmålsrett for en videre krets av personer enn det som følger av ligningslovens regel. Det er likevel få eksempler på søksmålsadgang for andre enn avgiftssubjektet. Denne problemstillingen er nærmere omtalt ovenfor i punkt 19.4 ovenfor.

### **21.2.2 Departementets vurderinger og forslag**

Adgangen til å gå til søksmål mot skattemyndighetenes avgjørelser er en sentral rettssikkerhetsgaranti for den skattepliktige. Det er en klar sammenheng mellom hvem som har adgang til å gå til søksmål i skattesaker og hvem som har klageadgang. Dette er også utgangspunktet etter forvaltningsloven og tvisteloven. Klagespørsmålet er regulert i forvaltningsloven § 28 som gir klageadgang for den som er «part» og andre med «rettslig klageinteresse». Det er alminnelig antatt at tolkningen av tvisteloven § 1-3 har betydning for forståelsen av forvaltningsloven § 28 ettersom den viderefører den gamle tvistemålsloven § 54 som brukte formuleringen «rettslig interesse».

Departementet foreslår at den som et enkeltvedtak retter seg mot skal ha klageadgang, jf. lovutkastet § 13-1 første ledd og omtale i punkt 19.4.2 ovenfor. Enkeltvedtak om skattefastsetting kan også påklages av den som er endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt. Etter departementets syn er det de samme hensyn som gjør seg gjeldende ved avgrensningen av hvem som skal ha søksmålsadgang over enkeltvedtak etter loven, som ved avgrensningen av hvem som skal ha klageadgang. Det sentrale i vurderingen av om en aktør skal gis adgang til å overprøve et vedtak er hvor berørt vedkommende er av vedtaket. Departementet foreslår på denne bakgrunn at de som kan klage på enkeltvedtak etter loven, også skal ha adgang til å gå til søksmål. Spørsmålet om hvem som har søksmålsadgang over andre avgjørelser enn enkeltvedtak etter loven, må avgjøres etter de alminnelige reglene om søksmålsadgang etter tvisteloven. Departementet antar at det som hovedregel også i disse tilfellene bare vil være søksmålsadgang for den som avgjørelsen retter seg mot.

Departementet viser til forslag til § 15-1.

### **21.3 Søksmålsadgang for departementet og kommuner**

#### **21.3.1 Gjeldende rett**

Ligningsloven § 11-2 og merverdiavgiftsloven § 20-2 gir regler om det offentliges mulighet til å få rettslig prøving av visse vedtak om fastsetting av skatt. Søksmål fra offentlige instanser reises i praksis bare unntaksvis i skattesaker, og bestemmelsene som åpner for slik søksmålsadgang er bare ment som sikkerhetsventiler for de tilfeller hvor skattemyndighetene, først og fremst de uavhengige nemndene, treffer avgjørelser staten og kommunene ikke ønsker skal bli stående. I tillegg reguleres kommunenes søksmålsadgang i fordelingstvister. For skattearter som ikke behandles av uavhengige nemnder, og hvor spørsmål om kommunefordeling ikke er aktuelt, er det ikke gitt egne regler om søksmål fra det offentlige i skattesaker.

Ligningsloven § 11-2 gir departementet og kommunestyret anledning til å reise sak for å få prøvd riktigheten av en ligningsavgjørelse, det vil si et vedtak som gjelder noens plikt til å svare skatt av formue og inntekt. Dette omfatter spørsmål om en formues- eller inntektspost er skattepliktig, fastsettelsen av størrelsen på formuen og eller inntekten, fastsettelsen av den skatt som skal svares av grunnlaget, fastsettelsen av skatteklasser, vedtak om forsinkelsesavgift og tilleggsavgift mv.

Vedtak som gjelder selve saksbehandlingen faller imidlertid ikke inn under begrepet ligningsavgjørelse. Ligningsavgjørelser truffet på grunnlag av en bindende forhåndsuttalelse kan heller ikke prøves rettslig av offentlig myndighet.

Søksmålet skal reises mot lederen i det ligningsorgan som har truffet avgjørelsen eller mot lederen for skattekontoret hvis skattekontoret har truffet den, jf. ligningsloven § 11-2 nr. 3. Den skattepliktige selv blir ikke part i saken, men har adgang til å yte partshjelp etter tvisteloven § 15-7. For fordelingstvister, det vil si tvister der flere kommuner

ønsker å beskatte samme formue eller inntekt eller hvor det er uenighet mellom kommunene med hensyn til hvor fradragsposter skal gjøres gjeldende, er det gitt en særregel. Søksmål fra en kommune skal i disse tilfellene rettes mot de andre kommunene som er part i tvisten.

Etter merverdiavgiftsloven § 20-2 kan staten ved søksmål få prøvd om et vedtak fattet av Klagenemnda for merverdiavgift skal oppheves helt eller delvis fordi det bygger på feilaktig faktisk grunnlag eller uriktig oppfatning av et rettsspørsmål. På samme måte som i ligningsloven gjelder ikke dette for vedtak truffet på grunnlag av en bindende forhåndsuttalelse. Bestemmelsen erstatter den tidligere ordningen der Finansdepartementet kunne omgjøre vedtak truffet av Klagenemnda for merverdiavgift. Domstolens prøvelse av klagenemndsvedtak etter § 20-2 første ledd begrenser seg til hvorvidt vedtaket bygger på feil faktisk grunnlag eller en uriktig oppfatning av et rettsspørsmål. Vedtaket kan ikke angripes på grunn av saksbehandlingsfeil. Søksmålet skal rettes mot Klagenemnda for merverdiavgift ved lederen. Den vedtaket retter seg mot er ikke part i saken, men skal varsles om søksmålet og kan tre inn som partshjelp i saken etter de alminnelige prosessreglene.

### **21.3.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår en felles bestemmelse for myndighetenes adgang til å gå til søksmål i skattesaker i lovutkastet § 15-2.

Statens adgang til å gå til søksmål mot klagenemndenes vedtak i saker om fastsetting av skatt foreslås videreført i bestemmelsens første ledd, og gis anvendelse for alle skattearter hvor uavhengige nemnder kan fatte vedtak om fastsetting. Bestemmelsen er ment som en sikkerhetsventil for staten, og bør bare benyttes i helt spesielle tilfeller der departementet finner at en avgjørelse ikke bør bli stående. Dette vil kunne være tilfelle i saker av helt prinsipiell art eller saker som har stor provenymessig betydning.

Adgangen for departementet til å få prøvd riktigheten av enhver ligningsavgjørelse foreslås ikke videreført i skatteforvaltningsloven. Det er først og fremst i de tilfellene skatteklagenemndene treffer vedtak at det er behov for en sikkerhetsventil som gir departementet hjemmel til å gå til sak. Det foreslås på denne bakgrunn en bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 15-2 første ledd om at departementet ved søksmål kan få prøvd om nemndsvedtak i sak om fastsetting av skatt skal oppheves helt eller delvis fordi det bygger på feilaktig faktisk grunnlag eller uriktig oppfatning av et rettsspørsmål. Det skal likevel ikke være søksmålsadgang om vedtak truffet på grunnlag av en bindende forhåndsuttalelse etter lovens kapittel 6. Søksmål om nemndsvedtak skal rettes mot nemnda ved lederen.

Heller ikke for kommunestyret bør det etter departementets vurdering gis en bestemmelse som åpner for en generell søksmålsadgang om vedtak om skattefastsetting. Departementet ser likevel at kommunene som skattekreditor vil

kunne ha interesse av å få prøvd avgjørelser om rett skattested for enkelte skattepliktige i kommunen (fordelingstvister). Det foreslås derfor en bestemmelse i lovutkastet § 15-2 annet ledd om at kommunestyret kan gå til sak om vedtak som gjelder spørsmålet om hva som er rett skattested for enkelte skattepliktige. Søksmål skal reises mot den eller de andre kommunene som er part i saken.

Ved søksmål fra offentlig myndighet om skattemyndighetenes avgjørelser vil den skattepliktige kunne ha interesse i sakens utfall. Det vil da kunne være aktuelt for den skattepliktige å tre inn som partshjelp i saken etter de alminnelige prosessreglene. Departementet foreslår derfor at den omtvistede avgjørelsen retter seg mot, skal varsles om søksmålet til tross for at vedkommende ikke er part i saken, jf. lovutkastet § 15-2 tredje ledd.

Departementet viser til forslag til § 15-2.

## **21.4 Partsstilling**

### **21.4.1 Gjeldende rett**

Det er et grunnleggende vilkår for å kunne gå til søksmål at søksmålet rettes mot rette vedkommende som saksøkt. Dette innebærer blant annet at den søksmålet rettes mot må ha partsevne. Begrepet partsevne sikter til om vedkommende person, innretning, sammenslutning mv. som sådan kan være part i en prosess som saksøker eller saksøkt. Etter de alminnelige prosessreglene er ikke den enkelte skattemyndighet tildelt selvstendig partsevne, men det følger av tvisteloven § 2-1 første ledd bokstav b at stat, kommuner, fylkeskommuner og samkommuner har partsevne. Dette innebærer at søksmål om skattemyndighetenes avgjørelser rettes mot staten som saksøkt.

Den prosessuelle handleevnen for stat, kommuner og fylkeskommuner tilligger det organet som har kompetanse til å beslutte å reise og til å ta imot søksmål. Denne må, dersom det ikke er særlig hjemmel for annet, utøves av lederen for dette organet som lovlig stedfortreder for parten. Etter tvisteloven § 2-5 er stedfortrederen for upersonlige rettssubjekter den person som kan motta forkynnelser på vegne av rettssubjektet. For staten er dette statsministeren eller vedkommende departementssjef, jf. domsstoloven § 191. Søksmål på skatteområdet skal derfor i utgangspunktet rettes mot Finansdepartementet. Som prosessfullmektig har Finansdepartementet normalt latt seg representere av Regjeringsadvokatembetet.

Etter tvisteloven § 2-5 annet ledd kan stedfortrederen delegere adgangen til å opptre som stedfortreder til en annen person som er tilsatt i rettssubjektet eller tilknyttet den delen av virksomheten som søksmålet gjelder. På skatteområdet gjøres dette i stor utstrekning. Departementet delegerer regelmessig adgangen til å opptre på vegne av staten til det aktuelle forvaltningsorganet. Slik delegasjon til Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet skjer i flertallet av skattesakene hvor departementet blir saksøkt,

og det er i praksis få saker på skatte- og avgiftsområdet hvor partsstillingen utøves av departementet.

For enkelte saker er også statens partsstilling lagt direkte til departementets underordnede organer ved lov. Dette er tilfelle for søksmål til «rettslig prøving av ligningsavgjørelse», jf. ligningsloven § 11-1 nr. 2, søksmål om fastsetting av petroleumsskatt, jf. petroleumsskatteloven § 6 nr. 3, og i merverdiavgiftssaker hvor skattekontoret er avgiftsmyndighet, jf. merverdiavgiftsloven § 20-1. I disse tilfellene utøves statens partsstilling av skattekontoret. Partsstillingen er lagt til Skattedirektoratet dersom søksmålet er til prøving av Riksskattenemndas vedtak. Egne bestemmelser om partsstilling er ikke gitt for særavgifter eller motorkjøretøyavgifter. Her er det følgelig hovedregelen etter tvisteloven og domstolloven som avgjør spørsmålet om hvem som utøver partsstillingen, men også på disse områdene er den praktiske hovedregel at departementet i hver enkelt sak delegerer utøvelsen av partsstilling til Toll- og avgiftsdirektoratet.

Også i skattesaker hvor statens partsstilling er lagt direkte til departementets underordnede etater kan departementet i enkeltsaker eller i grupper av saker overta utøvelsen av partsstilling eller overføre den til annen skattemyndighet, jf. ligningsloven § 11-1 nr. 3, merverdiavgiftsloven § 20-1 første ledd og petroleumsskatteloven § 6 nr. 3.

#### **21.4.2 Departementets vurderinger og forslag**

Med unntak av tilfellene hvor statens partsstilling etter loven er lagt til skattekontoret, er den formelle hovedregelen at statens partsstilling i saker til prøving av skattemyndighetenes beslutninger utøves av Finansdepartementet. Som nevnt ovenfor er det i realiteten bare i et fåtall av sakene dette faktisk er tilfelle. Reglene og praksis for hvem som utøver statens partsstilling i skattesaker kan derfor framstå som uoversiktlige.

Fordi rettsvistene som regel dreier seg om behandlingen av enkeltsaker som etatene er best rustet til å håndtere, delegerer departementet regelmessig utøvelsen av partsstilling til den aktuelle skattemyndigheten. Det er bare i prinsipielle saker, hvor tvisten dreier seg om problemstillinger som ligger nærmere departementets oppgaver som forvalter av skatteregelverket, at departementet selv utøver partsstillingen. Denne praksisen er i mindre grad reflektert i gjeldende regelverk.

Departementet foreslår på denne bakgrunn en samling av reglene om utøvelsen av statens partsstilling i søksmål på skatteforvaltningslovens område i en felles bestemmelse, se lovutkastet § 15-3. Forslaget er i hovedsak en kodifisering av gjeldende praksis, og en språklig harmonisering av de i dag gjeldende bestemmelser. Ved å gi en lettere tilgjengelig regulering av partsstillingsspørsmålet ønsker departementet å oppnå en smidigere behandling av sakene når de kommer inn til

skattemyndighetene, samt å styrke saksøkers rettssikkerhet gjennom et mer tilgjengelig regelverk.

Departementet foreslår at statens partsstilling ved søksmål til prøving av skattemyndighetenes avgjørelser etter skatteforvaltningsloven skal utøves av den skattemyndigheten som har truffet den aktuelle avgjørelsen. Med avgjørelse menes her alle avgjørelser som det er adgang til å gå til søksmål om. Bestemmelsen om partsstilling omfatter dermed flere avgjørelser enn enkeltvedtak. Forslaget innebærer eksempelvis at partsstillingen utøves av skattekontoret eller tollregionen dersom saksøker ønsker å få rettslig prøving av en avgjørelse fattet av disse organene, og saken ikke har fått ny behandling ved et klageorgan. Dersom saken er behandlet som klagesak av Skattedirektoratet eller Toll- og avgiftsdirektoratet, utøves statens partsstilling av det aktuelle direktorat. Ved søksmål knyttet til avgjørelser som er fattet av nemnd, foreslår departementet at statens partsstilling skal utøves av skattekontoret. Dette er en videreføring av reglene nedfelt i ligningsloven § 11-1, merverdiavgiftsloven § 20-1 og petroleumsskatteloven § 6.

Bestemmelsene som etter gjeldende rett legger partsstillingen til en bestemt skattemyndighet, sier eksplisitt at departementet kan gi instruks om utøvelsen av statens partsstilling generelt og i enkeltsaker, jf. ligningsloven § 11-1 nr. 3 annet punktum, merverdiavgiftsloven § 20-1 første ledd tredje punktum og petroleumsskatteloven § 6 nr. 3 andre punktum. Myndigheten til å gi instruks er delegert til Skattedirektoratet. Hjemlene ligger blant annet til grunn for Skattedirektoratets instruks for utøvelsen av statens partsstilling på skatte- og avgiftsområdet. Etter departementets vurdering rekker likevel ikke hjemmelen lenger enn det som følger av departementets og direktoratenes alminnelige instruksjonsrett. En egen bestemmelse om instruksjonsadgangen må etter departementets syn være unødvendig, og departementet foreslår derfor ikke en eksplisitt bestemmelse om adgangen til å instruere generelt og i enkeltsaker. Derimot foreslår departementet en videreføring av regelen om at departementet i enkeltsaker eller grupper av saker kan overta partsutøvelsen eller overføre den til annen skattemyndighet til tross for at partsstillingen ved lov er lagt direkte til et bestemt myndighetsorgan. Bestemmelsen forutsetter at departementet underrettes om bestemte typer saker, slik som prinsipielle saker og saker som gjelder gjennomføring av EØS-regelverk.

Departementet viser til forslag til § 15-3.

## **21.5 Søksmålsfrist**

### **21.5.1 Gjeldende rett**

På skatteområdet er det lang tradisjon for særregler om søksmålsfrister i saker om fastsetting av formues- og inntektsskatt mv. Det følger av ligningsloven § 11-1 nr. 4 første punktum at den skattepliktige kan gå til sak om prøving av en «ligningsavgjørelse» i inntil seks måneder regnet fra skatteoppgjøret eller melding om

vedtak i endringssak ble sendt den skattepliktige. Søksmål som gjelder kildeskatt på aksjeutbytte må reises innen 1. juli året etter ligningsåret, men i endringssaker seks måneder etter at melding om vedtaket ble sendt aksjonæren. For saker etter petroleumsskatteloven er fristen seks måneder fra klagen ble avgjort, jf. petroleumsskatteloven § 6 nr. 3.

Det følger av rettspraksis at søksmålsfristen også gjelder i saker om tilbakebetaling og erstatning når kravet er begrunnet med at ligningsvedtaket er ugyldig eller i strid med loven. Bestemmelsen gjelder derimot ikke dersom de omstendigheter som påberopes som ansvarsbetingende ligger utenfor selve ligningsvedtaket, jf. Rt. 2006 s. 1265 avsnitt 40 og Rt. 2006 s. 1281 avsnitt 50. Søksmålsbestemmelsen gjelder heller ikke for vedtak som treffes under saksbehandlingen før den endelige ligningsfastsettelsen, eksempelvis pålegg om å gi kontrollopplysninger.

I 2011 fikk også merverdiavgiftsloven regler om søksmålsfrist for søksmål til prøving av avgiftsoppgjør. Fristen er seks måneder regnet fra utløpet av den terminen avgiftsoppgjøret gjelder, eller fra melding om vedtak ble sendt avgiftssubjektet, jf. § 20-1 tredje ledd. Med «avgiftsoppgjør» menes både oppgjør som er basert på avgiftssubjektets egen omsetningsoppgave og oppgjør som helt eller delvis bygger på et myndighetsvedtak.

Dersom saksøkeren oversitter søksmålsfristene i ligningsloven, petroleumsskatteloven eller merverdiavgiftsloven, skal saken som hovedregel avvises fra domstolene uten realitetsbehandling. Det kan imidlertid gis oppfriskning for fristoversittelsen etter reglene i tvisteloven §§ 16-12 til 16-14, jf. ligningsloven § 11-1 nr. 4 fjerde punktum og merverdiavgiftsloven § 20-1 tredje ledd andre punktum. Det er tvilsomt om det kan gis oppfriskning for oversittelse av fristen i petroleumsskatteloven, jf. avgjørelse fra Borgarting lagmannsrett 13. februar 2013 (Utv. 2013 s. 570).

I tillegg til søksmålsfristene som regulerer den skattepliktiges adgang til å fremme søksmål, har ligningsloven og merverdiavgiftsloven egne søksmålsfrister for staten. Av ligningsloven § 11-2 nr. 2 og merverdiavgiftsloven § 20-2 tredje ledd følger det at søksmål fra staten etter de angitte bestemmelsene må reises innen fire måneder etter at vedtaket ble truffet.

På områder hvor det ikke er gitt egne søksmålsbestemmelser, eller som faller utenfor de nevnte søksmålsfristene, avgjøres spørsmålet om adgangen til å fremme søksmål av de alminnelige prosessreglene i tvisteloven. Utover regelen om ankefrist i § 29-5 har ikke tvisteloven noen alminnelig regel om søksmålsfrist. Adgangen til å gå til søksmål begrenses i hovedsak av regelen i tvisteloven § 1-3 annet ledd om at den som reiser saken må kunne påvise et reelt behov for å få kravet avgjort i forhold til saksøkte. Hvorvidt slikt reelt behov foreligger avgjøres ut fra en samlet vurdering av kravets aktualitet og partenes tilknytning til det (rettslig interesse). I praksis kan også reglene i foreldelsesloven utgjøre en skranke for retten til å gå til søksmål. Foreldelsesloven begrenser hvor langt tilbake i tid de skattepliktige kan kreve tilbakebetaling.



Hovedregelen er at kravet foreldes tre år etter den dagen fordringshaveren (den skattepliktige eller staten) har rett til å kreve oppfyllelse, jf. foreldelsesloven § 2, jf. § 3. Dersom fordringen ikke er gjort gjeldende fordi fordringshaveren manglet nødvendig kunnskap om denne, inntreer foreldelse tidligst ett år etter den dag vedkommende fikk eller burde ha skaffet seg slik kunnskap, jf. § 10 nr. 1. Høyesterett har i sin praksis langt til grunn at skattepliktige ikke har rettslig interesse i å få prøvd gyldigheten av et avgiftsoppgjør dersom det er på det rene at tilbakebetalingskravet er foreldet, jf. Rt. 1996 s. 994. Søksmålet skal i slike tilfeller avvises, og gyldigheten av oppgjøret blir ikke behandlet for domstolene.

### **21.5.2 Departementets vurderinger og forslag**

Skattemyndighetenes viktigste målsetting er at skatt skal fastsettes med korrekt beløp. Denne målsettingen tilsier at en fastsetting av skatt må kunne endres dersom det i ettertid viser seg at fastsettingen er uriktig. Samtidig har både de skattepliktige og myndighetene behov for at det settes en grense for hvor lenge det skal være adgang til å endre skattefastsettinger. Etter hvert som tiden går må de skattepliktige kunne innrette seg etter at de ikke vil bli pålagt å foreta ytterligere innbetalinger selv om det avdekkes at det opprinnelig ble fastsatt for lite skatt. Disse hensynene ivaretas etter departementets vurdering på en god måte ved reglene om endring av fastsetting som foreslås i skatteforvaltningslovens kapittel 12. Det følger imidlertid av rettspraksis at frister for forvaltningens kompetanse til å endre en skattefastsetting ikke begrenser adgangen til å få prøvd gyldigheten av fastsettingen for domstolene, jf. Rt. 2006 s. 1281 avsnitt 73.

Departementet foreslår på denne bakgrunn en felles bestemmelse om frist for å fremme søksmål til prøving av skattefastsettinger, jf. lovutkastet § 15-4. Bestemmelsen innebærer hovedsakelig en videreføring av gjeldende rett etter ligningsloven, merverdiavgiftsloven og petroleumsskatteloven, men vil være ny for særavgifter og motorkjøretøyavgifter. Departementet foreslår at den som ønsker å få prøvd et vedtak om skattefastsetting må gå til søksmål innen seks måneder. Fristen gjelder uavhengig av om det er den skattepliktige selv som går til søksmål eller om søksmål tas ut av myndighetene etter reglene foreslått i § 15-2. For søksmål fra myndighetene innebærer dette en utvidelse av søksmålsfristen fra fire måneder til seks måneder. For søksmål fra den skattepliktige er fristen en videreføring av fristene i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og petroleumsskatteloven.

Søksmålsfristen skal på samme måte som i dag gjelde for alle søksmål der det reelt sett er et vedtak om skattefastsetting prøves, herunder saker hvor det kreves erstatning eller tilbakebetaling av for mye ilagt skatt.

Fristen skal regnes fra melding om vedtaket har kommet fram til den skattepliktige, jf. lovutkastet § 5-6 første ledd.

Departementet foreslår at det skal kunne gis oppfriskning for oversittelse av søksmålsfristen etter reglene tvisteloven §§ 16-12 til 16-14.

Det følger av skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd annet punktum at en ligningsavgjørelse kan kreves prøvd for domstolene i sak om tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring selv om søksmålsfristen i ligningsloven er utløpt. Kravet må fremmes innen tre måneder etter den forføyning det klages over. Departementet legger til grunn at det samme skal gjelde ved oversittelse av fristen for å gå til sak mot vedtak om skattefastsetting etter skatteforvaltningsloven, men foreslår ikke en egen bestemmelse om dette i loven.

Etter gjeldende rett avbrytes foreldelsesfristen ved klage til Sivilombudsmannen, men ikke søksmålsfristene. Det er likevel slik at det vil løpe en ny søksmålsfrist dersom myndighetene endrer et ligningsvedtak, men i saker som ikke munner ut i noe endringsvedtak kan søksmålsfristen kombinert med Sivilombudsmannens saksbehandlingstid føre til at enkelte vegrer seg for å benytte klageadgangen til Sivilombudsmannen. Departementet mener det er uheldig om de skattepliktige velger å ikke benytte seg av muligheten de har til å få en sak behandlet hos Sivilombudsmannen i frykt for at søksmålsfristen i mellomtiden vil løpe ut. For å unngå denne utilsiktede virkningen av søksmålsfristen og styrke de skattepliktiges rettssikkerhet på dette området, foreslår departementet en regel om at søksmålsfristen avbrytes dersom saken bringes inn for Sivilombudsmannen, se lovutkastet § 15-4 annet ledd. Fristavbruddet forutsetter at søksmålsfristen ikke var utløpt før saken ble brakt inn for ombudsmannen. Det vil i disse tilfellene løpe en ny søksmålsfrist på seks måneder regnet fra ombudsmannens melding om avsluttet behandling er kommet fram til den skattepliktige, eller fra den skattepliktige er blitt varslet om myndighetenes svar på ombudsmannens anmodning om fornyet behandling hos det aktuelle forvaltningsorganet.

Det er en forutsetning for fristavbrudd at spørsmålet som klages inn for ombudsmannen er nært knyttet til spørsmålet det er aktuelt å gå til søksmål om. Med avsluttet behandling mener departementet både avvisning, det vil si at saken ikke tas til behandling av Sivilombudsmannen av formelle grunner eller fordi ombudsmannen ikke finner kritikkverdige forhold, og at saken ender med en uttalelse fra ombudsmannen. Som en sikkerhetsventil for tilfeller hvor det er åpenbart at saken klages inn til ombudsmannen ene og alene for å oppnå forlenget søksmålsfrist, foreslår departementet en regel om at søksmålsfristen likevel ikke avbrytes dersom klagen ikke fører til realitetsavgjørelse hos ombudsmannen og dette skyldes forsettlig forhold fra skattepliktiges side.

Departementet foreslår at det ikke skal være noen søksmålsfrist ved søksmål om andre avgjørelser etter loven enn vedtak om skattefastsetting. Spørsmålet om hvor lenge det er adgang til å gå til sak om slike avgjørelser beror dermed på de alminnelige prosessreglene i tvisteloven.

Departementet viser til forslag til § 15-4.

## **21.6 Adgang til å stille vilkår for å reise søksmål**

### **21.6.1 Gjeldende rett**

Etter forvaltningsloven § 27 b kan et forvaltningsorgan bestemme at søksmål om gyldigheten av et forvaltningsvedtak eller krav om erstatning som følge av vedtaket ikke skal kunne reises uten at vedkommende part har nyttet sin adgang til å klage over vedtaket, og at klagen er avgjort av den høyeste klageinstans som står åpen. Søksmål skal i alle tilfeller kunne reises når det er gått seks måneder fra klage første gang ble framsatt, og det ikke skyldes forsømmelse fra klagerens side at klageinstansens avgjørelse ikke foreligger.

Det er ingen tilsvarende bestemmelse i ligningsloven. Skattepliktige kan derfor alltid velge om de vil benytte seg av klageretten eller om de vil ta ut søksmål for eksempel umiddelbart etter at ligningen foreligger. Etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 3 er hovedregelen at det bare kan reises søksmål mot vedtak i klagesak. Det er likevel anledning til å gå til sak om vedtaket Oljeskattenemnda fattet i første instans dersom klagen ikke er avgjort innen ett år etter utløpet av klagefristen.

### **21.6.2 Departementets vurderinger og forslag**

Etter departementets oppfatning er det mye som taler for at den administrative klageadgangen bør være uttømt før skattepliktige kan reise søksmål i skattesaker. De fleste skattepliktige ser seg også tjent med å benytte klageadgangen fullt ut før de går til sak. Det er i praksis få skattepliktige som reiser søksmål uten å ha benyttet klageadgangen først. I noen tilfeller kan det likevel være hensiktsmessig at vedtak bringes direkte inn for domstolene uten at de er påklaget.

Departementet foreslår derfor at skattemyndighetene i det enkelte tilfelle skal kunne sette vilkår om at søksmål om gyldigheten av et enkeltvedtak ikke skal kunne reises uten at vedkommende part har nyttet sin adgang til å klage over vedtaket, og at klagen er avgjort av den høyeste klageinstans som står åpen. Det skal være opp til det organet som har fattet vedtaket å bestemme om det vil sette et slikt vilkår. Bestemmelsen er inntatt i lovutkastet § 15-5, og bygger på forvaltningsloven § 27 b. Departementet foreslår likevel at søksmål i alle tilfeller skal kunne reises når det har gått ett år fra klage ble framsatt, og dette ikke skyldes forsømmelse fra klagerens side. Dette samsvarer med ettårsregelen i petroleumsskatteloven § 6 nr. 3.

Etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 3 fjerde punktum kan søksmål om fastsetting av petroleumsskatt bare reises mot avgjørelser fra Klagenemnda for petroleumsskatt. Etter departementets oppfatning er det ikke nødvendig å videreføre en slik særregel da Oljeskattenemnda kan sette vilkår om at klageadgangen må være uttømt før det kan reises søksmål. Av petroleumsskatteloven § 6 nr. 3 sjette punktum følger det at

Klagenemnda i særlige tilfeller kan gjøre vedtak om at det likevel kan reises søksmål mot avgjørelse i Oljeskattenemnda. Departementet foreslår at denne bestemmelsen ikke videreføres.

Departementet viser til forslag til § 15-5.

## **21.7 Fastsetting etter avsagt dom mv.**

### **21.7.1 Gjeldende rett**

Av ligningsloven § 11-1 nr. 5 følger det at når domstolen finner at den skattepliktige bare skal betale en del av den ilgnede skatten, og det ikke foreligger tilstrekkelige opplysninger til å fastslå det riktige skattebeløpet, skal den i domsslutningen angi hvordan ny ligning blir å utføre. Finner domstolen at en ligningsavgjørelse ikke kan opprettholdes på grunn av formelle mangler, henvises avgjørelsen til ny behandling av vedkommende ligningsmyndighet.

En tilsvarende bestemmelse finnes også i merverdiavgiftsloven § 20-1 annet ledd. Av bestemmelsen framgår at når domstolen i søksmål mot staten som gjelder rettigheter og plikter etter merverdiavgiftsloven kommer til at noen bare skal betale en del av et omtvistet avgiftsbeløp eller bare skal ha tilbake en del av et tilbakebetalingskrav, og det ikke foreligger tilstrekkelige opplysninger til å fastslå det riktige beløpet, skal det i domsslutningen angis hvordan ny fastsetting skal utføres. Kommer domstolen til at et vedtak om grunnlaget for et merverdiavgiftskrav ikke kan opprettholdes på grunn av formelle mangler, skal den henvide vedtaket til ny behandling av vedkommende avgiftsmyndighet.

Det er ingen tilsvarende regulering av dette i særavgiftsloven, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven eller merverdiavgiftskompensasjonsloven.

Ligningsloven § 11-1 nr. 3 første punktum har en særregel om at endelig rettsavgjørelse og forlik er bindende for alle skattekreditorer. Regelen har sin bakgrunn i at det bare er staten som har partsstilling i skattesaker, selv om også kommuner kan være skattekreditorer for formues- og inntektsskatt. Anke eller forlik er derfor ikke avhengig av samtykke fra de øvrige skattekreditorene.

### **21.7.2 Departementets vurderinger og forslag**

Dersom domstolen ved søksmål fra den skattepliktige kommer til at det ikke er noen feil i myndighetenes fastsetting, skal staten frifinnes. Kommer domstolen til at myndighetenes fastsetting er uriktig, skal vedtaket oppheves. Finner domstolen at den skattepliktige bare skal betale en del av den fastsatte skatten, kan domstolen fastsette den riktige skatten i domsslutningen. Ofte har domstolen ikke tilstrekkelige opplysninger til å gjøre dette. Etter departementets oppfatning er det hensiktsmessig å

videreføre bestemmelsene i ligningsloven § 11-1 nr. 5 og merverdiavgiftsloven § 20-1 annet ledd i skatteforvaltningsloven.

Etter departementets oppfatning er det også hensiktsmessig å videreføre bestemmelser om at domstolen skal henvide en avgjørelse til ny behandling av vedkommende skattemyndighet, når avgjørelsen ikke kan opprettholdes på grunn av formelle mangler. Departementet foreslår også videreføring av bestemmelsen i ligningsloven § 11-1 nr. 3 første punktum om at endelig rettsavgjørelse og forlik er bindende for alle skattekreditorer. Bestemmelsen får bare betydning for skatt som ikke utelukkende er statlig.

Departementet viser til forslag til § 15-6.

## **21.8 Avgjørelse i fordelingstvist**

### **21.8.1 Gjeldende rett**

Når to eller flere kommuner er uenige om hvor en skattyters formue eller inntekt skal beskattes, kan de få prøvd spørsmålet om rett skattested for domstolene. En alternativ og mer praktisk framgangsmåte følger imidlertid av ligningsloven § 11-3. Etter denne bestemmelsen kan de involverte kommunene i fellesskap kreve at Skattedirektoratet avgjør tvisten med bindende virkning. Skattedirektoratet har etter bestemmelsen plikt til å avgjøre slike saker.

### **21.8.2 Departementets vurderinger og forslag**

Departementet foreslår at ligningsloven § 11-3 videreføres i skatteforvaltningsloven § 15-7. Bestemmelsen vil bare ha praktisk betydning for saker hvor kommunene er skattekreditor.

Departementet viser til forslag til § 15-7.

## **22 ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER**

Et viktig hensyn bak forslaget til ny skatteforvaltningslov er å gjennomføre en vesentlig regelverksforenkling. Forvaltningsreglene for de enkelte skatteartene foreslås samlet i én lov og i størst mulig grad harmonisert og samordnet. Etter departementets oppfatning vil forslaget til ny lov øke tilgjengeligheten og brukervennligheten for skatteforvaltningsreglene. Dette vil blant annet føre til at det blir mindre behov for avklaringer av spesialregler på de enkelte områdene. Brukerne av loven vil derfor få færre bestemmelser å forholde seg til. Dette vil være ressursbesparende for de skattepliktige og deres hjelpere. Forslaget til ny lov vil også bedre de skattepliktiges rettsikkerhet.

Etter departementets oppfatning vil den nye loven også være enklere for myndighetene å forholde seg til. På sikt vil dette bidra til å gi administrative besparelser for skattemyndighetene. Forslaget til ny lov vil legge til rette for mer effektive forvaltningsprosesser på skatteområdet, blant annet som følge av at det er færre særregler som det skal tas hensyn til ved utforming av saksbehandlingsrutiner. Færre særregler for de enkelte skatteartene vil på sikt også kunne bidra til at det blir enklere å utvikle nye IT-systemer.

Enkelte av forslagene vil isolert sett bidra til noe økt ressursbruk hos skattemyndighetene. Blant annet vil forslaget om ny fastsettingsmodell for formues- og inntektsskatt føre til at skattemyndighetene må begrunne alle endringer av skattepliktiges påstander i skattemeldinger. Den økte ressursbruken i disse sakene vil samtidig styrke skattepliktiges rettssikkerhet og kunne føre til at det blir færre klagesaker. Forslaget om tvangsmulkt vil også isolert sett kunne medføre noe økt ressursbruk blant annet som følge av at behov for systemutvikling for saksbehandling. Kostnadene til dette er foreløpig anslått til om lag 15 mill. kroner i utviklingskostnader og i underkant av 3 mill. kroner årlig til drift. På den annen side vil forslaget om en mer effektiv reaksjon når skattepliktige eller andre ikke oppfyller sin opplysningsplikt, bidra til at skattemyndighetene i større grad får riktige og fullstendige opplysninger til rett tid. Dette vil bidra til å forenkle skattemyndighetenes arbeid.

I forbindelse med ikrafttredelse av loven vil det være nødvendig å bruke ressurser til opplæring hos skattemyndighetene. Det vil også kunne være behov for å endre veiledninger, informasjonsmateriell mv.

På denne bakgrunn legger departementet til grunn at forslaget samlet sett ikke vil ha vesentlige økonomiske eller administrative konsekvenser for skattemyndighetene på kort sikt. Regelverksforenklingen legger imidlertid til rette for mer effektiv ressursbruk over tid.

## **23 FORSLAGETS PERSONVERNMESSIGE KONSEKVENSER**

I henhold til utredningsinstruksen skal saker inneholde en analyse og vurdering av antatte vesentlige konsekvenser av den beslutningen som foreslås truffet. Blant annet må det foretas en vurdering av om tiltaket har vesentlige personvernmessige konsekvenser. I «Veileder til utredningsinstruksen – vurdering av personvernkonsekvenser» angis momenter til vurderingen av om personvernkonsekvensene skal betraktes som vesentlige. Blant annet skal det legges vekt på om tiltaket innebærer omfattende eller inngripende behandling av personopplysninger, om det foreligger fare for feil eller misbruk, i tillegg til grad av selvbestemthet og opplysthet. Dersom tiltaket har vesentlige personvernmessige konsekvenser, skal det gjennomføres en konsekvensutredning bestående av analyse og

vurdering av de antatte vesentlige konsekvenser av den beslutningen som foreslås truffet.

Fordi forslaget til skatteforvaltningsloven i hovedsak harmoniserer og samordner gjeldende regelverk, innebærer forslaget i liten grad endringer i allerede eksisterende behandling av personopplysninger. Departementet legger derfor til grunn at de personvernmessige konsekvensene ved forslaget ikke vil karakteriseres som vesentlige.

## **24 MERKNADER TIL DE ENKELTE BESTEMMELSENE I LOVFORSLAGET**

### **24.1 Kapittel 1 Innledende bestemmelser**

#### **24.1.1 Til § 1-1 Lovens virkeområde**

Bestemmelsen regulerer virkeområdet for skatteforvaltningsloven. Loven skal gjelde for fastsetting av de skatteartene som er oppregnet i bestemmelsen. At loven skal gjelde for «fastsetting av» skattene og avgiftene, er tatt inn for å klargjøre at loven gir forvaltningsregler, men ikke øvrige regler av betydning for beskatningen.

Oppregningen er også ment å fungere som definisjoner av hva som menes med de ulike betegnelsene på skattearter i loven.

Etter *bokstav a* skal loven gjelde for skatt på formue og inntekt og tonnasjeskatt, naturressursskatt og grunnrenteskatt etter skatteloven og trygdeavgift etter folketrygdloven kapittel 23. Dette betegnes i loven som «formues- og inntektsskatt».

Etter *bokstav b* skal loven gjelde for skatt på formue og inntekt etter svalbardskatteloven og skatt på inntekt etter Jan Mayen-skatteloven. I loven anvendes fellesbetegnelsen «svalbardskatt».

Skatt på inntekt etter artistskatteloven foreslås omfattet av skatteforvaltningsloven, og betegnes i loven som «artistskatt», jf. *bokstav c*.

*Bokstav d* fastslår at loven gjelder for skatt på formue og inntekt etter petroleumsskatteloven, som betegnes som «petroleumsskatt».

Etter *bokstav e* skal loven gjelde for innenlands merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven. Med innenlands merverdiavgift menes merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven med unntak av avgift som påløper etter merverdiavgiftsloven § 3-29 ved innførsel av varer.

Etter *bokstav f* skal loven gjelde for arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven kapittel 23.

Særavgifter etter særavgiftsloven, med unntak av særavgift som skal betales av uregistrert avgiftspliktig virksomhet ved innførsel, skal omfattes av loven etter *bokstav g*.

Avgifter etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven skal omfattes av loven, jf. *bokstav h*. Disse avgiftene betegnes i loven som «motorkjøretøyavgifter».

*Bokstav i* fastslår at loven gjelder for kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. etter merverdiavgiftskompensasjonsloven. I loven betegnes dette som «merverdiavgiftskompensasjon».

#### **24.1.2 Til § 1-2 Definisjoner**

Bestemmelsen definerer sentrale begreper i loven.

Etter *bokstav a* menes med begrepet «skatt» i loven de skatter og avgifter som er nevnt i § 1-1 og som loven dermed gjelder for. Begrepet omfatter også merverdiavgiftskompensasjon. Der det er behov for å skille mellom de ulike skatteartene i loven, brukes begrepene fra § 1-1.

Etter *bokstav b* skal begrepet «skattepliktig» i loven bety fysisk eller juridisk person som skal svare eller få kompensert «skatt» som definert i bokstav a. Dette omfatter de som er skatte- og avgiftssubjekter for de ulike skatteartene, samt de som er kompensasjonsberettiget etter merverdiavgiftskompensasjonsloven. Trekkpliktige som skal foreta fastsetting ved trekk etter lovutkastet § 9-1 tredje ledd i utbetalinger til skattepliktige, omfattes ikke. Det samme gjelder andre som kan gjøres ansvarlige for betaling av den skattepliktiges skatt.

Med «skattemyndigheter» menes etter *bokstav c* myndigheter som nevnt i lovens kapittel 2. Når begrepet anvendes ellers i loven, vil det framgå av kapittel 2 hvem som er myndighet for den enkelte skatteart.

*Bokstav d* definerer begrepet «enkeltvedtak» i skatteforvaltningsloven. Begrepet er ment å ha samme funksjon som enkeltvedtaksbegrepet i forvaltningsloven, ved at begrepet angir anvendelsesområdet til flere av lovens bestemmelser. Definisjonen er tilpasset skatteforvaltningsområdet.

Enkeltvedtak omfatter avgjørelser som treffes av skattemyndighetene etter loven og som er bestemmende for rettigheter eller plikter til en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig. Vilkåret om at en avgjørelse må være truffet av skattemyndighetene innebærer blant annet at det ikke fattes «enkeltvedtak» når skatt fastsettes av noen andre enn de myndighetsorganer som nevnes i skatteforvaltningsloven kapittel 2. Det at avgjørelsen må være «bestemmende for rettigheter eller plikter» for å være et enkeltvedtak etter § 1-2 bokstav d, er ment å ha samme betydning som det likelydende



begrepet i forvaltningsloven § 2. Dette vilkåret innebærer eksempelvis at prosessledende avgjørelser som hovedregel ikke er enkeltvedtak etter loven. Vilkaåret om at avgjørelsen må gjelde rettigheter eller plikter til «en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig» har den samme avgrensingsfunksjonen som vilkåret «en eller flere bestemte personer» i forvaltningsloven.

Blant avgjørelsene som vil være «enkeltvedtak» etter § 1-2 bokstav d kan det skilles mellom vedtak om skattefastsetting og andre vedtak.

Enkeltvedtak om skattefastsetting er avgjørelser som regulerer det materielle innholdet i en skatteforpliktelse, og som dermed etter sin art påvirker omfanget av skatteforpliktelsen. Fastsettingsvedtak kan både gjelde grunnlaget for beregning av skatt og den påfølgende skatteberegningen. Slike vedtak kan videre gjelde hele fastsettingen som sådan eller bare enkeltposter, og kan påvirke skatteforpliktelsen i positiv eller negativ retning sammenlignet med en tidligere fastsetting. Vedtak om skattefastsetting kan også fattes uten at det foreligger noen fastsetting fra tidligere. I tillegg til fastsetting av alminnelig skatt på det aktuelle skattegrunnlaget, er vedtak om tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt etter lovutkastet §§ 14-3 f. også vedtak om skattefastsetting.

Gruppen av avgjørelser etter skatteforvaltningsloven som vil være «enkeltvedtak», men som ikke er vedtak om skattefastsetting, er mer uensartet. Denne gruppen vil blant annet omfatte vedtak om tvangsmulkt eller overtredelsesgebyr etter lovutkastet §§ 14-1 og 14-7 og vedtak om registrering eller sletting i registre.

### **24.1.3 Til § 1-3 Forholdet til forvaltningsloven**

Bestemmelsen fastslår hovedregelen om at skatteforvaltningsloven skal være uttømmende for sitt område, slik at forvaltningsloven ikke skal gjelde utfyllende. Unntak fra denne hovedregelen er gitt i bokstav a og b.

Etter *bokstav a* skal forvaltningsloven § 15 a om elektronisk kommunikasjon og forskrifter gitt i medhold av bestemmelsen, herunder eForvaltningsforskriften, gjelde tilsvarende for behandlingen av saker etter skatteforvaltningsloven. Det gis hjemmel for departementet til i forskrift å gi regler som avviker fra forskrifter gitt i medhold av forvaltningsloven § 15 a der det er behov for særregler for skatteforvaltningen.

*Bokstav b* fastslår at forvaltningsloven kapittel VII om forskrifter skal gjelde tilsvarende for behandlingen av saker etter skatteforvaltningsloven.

## **24.2 Kapittel 2 Skattemyndigheter**

### **24.2.1 Til § 2-1 Formues og inntektsskatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift**

Bestemmelsen angir hvem som er myndigheter for formues og inntektsskatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift i skatteforvaltningsloven. Myndigheter er for det første skattekontoret og Skattedirektoratet, noe som innebærer en videreføring av gjeldende ordning for alle skatteartene. For det andre er forslagene fra Prop. 1 LS (2014-2015) kapittel 13 om endring av nemndsstrukturen på skatteområdet innarbeidet slik at den nye Skatteklagenemnda også er angitt som myndighet for disse skatteartene.

### **24.2.2 Til § 2-2 Petroleumsskatt**

Bestemmelsen angir hvem som er myndigheter for petroleumsskatt etter loven. Dette er Oljeskattekontoret, Oljeskattenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt, noe som er en videreføring av gjeldende ordning.

### **24.2.3 Til § 2-3 Svalbardskatt**

Bestemmelsen angir hvem som er myndigheter for svalbardskatt etter skatteforvaltningsloven. Dette er skattekontoret, Skattedirektoratet og Skatteklagenemnda for Svalbard. Endringer som følge av forslagene i Prop. 1. LS (2014-2015) om endring av nemndsstrukturen på skatteområdet er hensyntatt, slik at Riksskattenemnda ikke er tatt med. Ellers videreføres gjeldende ordning.

### **24.2.4 Til § 2-4 Merverdiavgiftskompensasjon**

Bestemmelsen angir at skattekontoret og Skattedirektoratet er myndigheter for merverdiavgiftskompensasjon etter skatteforvaltningsloven. Dette er en videreføring av gjeldende ordning.

### **24.2.5 Til § 2-5 Særavgifter**

Bestemmelsen angir at tollregionen og Toll- og avgiftsdirektoratet er myndigheter for særavgifter etter skatteforvaltningsloven. Dette er en videreføring av gjeldende ordning.

### **24.2.6 Til § 2-6 Motorkjøretøyavgifter**

Bestemmelsen angir at tollregionen og Toll- og avgiftsdirektoratet er myndigheter for motorkjøretøyavgifter etter skatteforvaltningsloven. Dette er en videreføring av gjeldende ordning.

#### **24.2.7 Til § 2-7 Skattemyndighet i første instans**

Bestemmelsen angir hvem som skal være skattemyndighet i første instans etter skatteforvaltningsloven. Dette er skattekontoret, Oljeskattenemnda og tollregionen. Det presiseres at Oljeskattekontoret fremmer saker for Oljeskattenemnda.

#### **24.2.8 Til § 2-8 Oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av nemndenes arbeid**

Bestemmelsen angir hvem som oppnevner medlemmer av de ulike nemndene på skatteområdet, og gir en forskriftshjemmel. Bestemmelsen er oppdatert med forslagene i Prop. 1. LS (2014-2015) om endring av nemndsstrukturen på skatteområdet.

Etter *første ledd* er det departementet som oppnevner medlemmer av Skatteklagenemnda, Oljeskattenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt. Etter *annet ledd* oppnevner Longyearbyen lokalstyre medlemmer av Skatteklagenemnda for Svalbard. *Tredje ledd* gir hjemmel for å gi nærmere regler i forskrift om oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av nemndenes arbeid. I Prop. 1. LS (2014-2015) er det gjort rede for departementets forslag til hvordan disse spørsmålene skal reguleres i den nye nemndsstrukturen.

#### **24.2.9 Til § 2-9 Nemndenes uavhengige stilling**

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 2-4a som er foreslått i Prop. 1 LS (2014-2015). *Første og annet ledd første punktum* fastslår at departementet, Skattedirektoratet, skattekontoret eller Oljeskattekontoret ikke kan instruere eller endre vedtak fra nemndene på skatte- og avgiftsområdet. I *annet ledd annet punktum* er det et unntak fra forbudet mot omgjøring i saker der skattemyndighetene har plikt til å gjennomføre endringssak etter § 12-1 fjerde ledd. *Tredje ledd* bestemmer at departementet, Skattedirektoratet og skattekontoret verken generelt eller i enkeltsaker kan instruere sekretariatet som skal forberede saker for Skatteklagenemnda.

#### **24.2.10 Til § 2-10 Utelukkingsgrunner**

Bestemmelsen utelukker visse personer fra å gjøre tjeneste som medlem av nemnd på skatte- og avgiftsområdet, og viderefører ligningsloven § 2-5 med unntak av bestemmelsene om fradømmelse av stemmerett og brudd på reglene om investeringsavgift, som ikke lenger har praktisk betydning.

#### **24.2.11 Til § 2-11 Samtidige verv**

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 2-7.

### **24.2.12 Til § 2-12 Engasjert hjelp**

Bestemmelsen viderefører reglene om engasjert hjelp i ligningsloven § 2-9.

### **24.2.13 Til § 2-13 Forskrifter**

Bestemmelsen gir hjemmel for i forskrift å gi bestemmelser om at andre organer enn de som er nevnt ellers i skatteforvaltningsloven kapittel 2 kan utøve myndighet etter loven. I dag er det på enkelte avgrensede områder i skatteforvaltningen bestemt at andre organer enn de ordinære skattemyndighetene kan utøve myndighet.

## **24.3 Kapittel 3 Taushetsplikt**

### **24.3.1 Til § 3-1 Hovedregelen om taushetsplikt**

Bestemmelsen angir hovedregelen for skattemyndighetenes taushetsplikt, og viderefører gjeldende rett etter ligningsloven, merverdiavgiftsloven og tolloven, sistnevnte for så vidt gjelder særavgifter og motorkjøretøyavgifter.

*Første ledd* svarer til ligningsloven § 3-1 første ledd, merverdiavgiftsloven § 13-2 første ledd første og annet punktum og tolloven § 12-1 første ledd. *Annet ledd bokstav a* viderefører ligningsloven § 3-13 nr. 5, mens *annet ledd bokstav b* viderefører merverdiavgiftsloven § 13-2 femte ledd.

### **24.3.2 Til § 3-2 Forholdet til skattepliktiges innsyn i egne saksdokumenter**

Bestemmelsen svarer til forvaltningsloven § 13 b første ledd nr. 1 og tolloven § 12-1 første ledd annet punktum. Regelen begrenses av § 5-4 femte ledd om forretningshemmeligheter mv. Skattepliktige som mottar taushetsbelagte opplysninger vil selv få taushetsplikt etter § 3-9.

### **24.3.3 Til § 3-3 Utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter**

Bestemmelsen omhandler skattemyndighetenes adgang til å gi ut opplysninger som er underlagt taushetsplikt etter § 3-1 til ulike offentlige myndigheter.

*Bokstav a* svarer til ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav a, merverdiavgiftsloven § 13-2 annet ledd bokstav a og tolloven § 12-1 annet ledd bokstav a.

*Bokstav b* bygger på bokstav b i ligningsloven § 3-13 nr. 2, merverdiavgiftsloven § 13-2 annet ledd og tolloven § 12-1 annet ledd. Oppregningen av lovgivning er i dag noe ulik i de tre lovene. Alle alternativene er tatt med i skatteforvaltningsloven § 3-3 bokstav b og vil derfor gjelde generelt for alle skattemyndigheter. I tillegg er det tatt inn en tilføyelse i bokstav b som medfører realitetsendringer, ved at opplysninger også kan gis til offentlig myndighet for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om

stiftelser. Bakgrunnen er at det etter departementets syn er et begrunnet behov for at skattemyndigheter kan utveksle opplysninger med Stiftelsestilsynet.

*Bokstav c* tilsvarer bokstav c i ligningsloven § 3-13 nr. 2, merverdiavgiftsloven § 13-2 annet ledd og tolloven § 12-1 annet ledd.

*Bokstav d* tilsvarer bokstav d i ligningsloven § 3-13 nr. 2, merverdiavgiftsloven § 13-2 annet ledd og tolloven § 12-1 annet ledd.

*Bokstav e* tilsvarer bokstav e i ligningsloven § 3-13 nr. 2, merverdiavgiftsloven § 13-2 annet ledd og tolloven § 12-1 annet ledd.

*Bokstav f første og annet punktum* tilsvarer ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav f første og annet punktum og merverdiavgiftsloven § 13-2 annet ledd bokstav f. *Bokstav f siste punktum* svarer til bokstav f siste punktum i ligningsloven.

*Bokstav g* svarer til bokstav g i § 3-13 nr. 2, merverdiavgiftsloven § 13-2 annet ledd og tolloven § 12-1 annet ledd.

*Bokstav h* omhandler tilfeller der lovbestemmelser pålegger skattemyndighetene en opplysningsplikt overfor andre, og bygger på bokstav h i ligningsloven § 3-13 nr. 2, merverdiavgiftsloven § 13-2 annet ledd og tolloven § 12-1 annet ledd, samt forvaltningsloven § 13 f annet ledd.

*Bokstav i* svarer til ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav i og merverdiavgiftsloven § 13-2 annet ledd bokstav i.

*Bokstav j* svarer til ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav j, merverdiavgiftsloven § 13-2 annet ledd bokstav j og tolloven § 12-1 annet ledd bokstav i.

*Bokstav k* svarer til ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav k, med unntak av at «ligningsopplysninger» er endret til «fastsetting av skatt» og dermed gjort generell.

#### **24.3.4 Til § 3-4 Utlevering av opplysninger til finansinstitusjoner mv.**

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 3-13 nr. 6.

#### **24.3.5 Til § 3-5 Utlevering av opplysninger om petroleumsvirksomhet**

Bestemmelsen viderefører petroleumsskatteloven § 6 a.

### **24.3.6 Til § 3-6 Utlevering av opplysninger til fellesorganet etter AFP-tilskottsloven**

Bestemmelsen svarer til ligningsloven § 3-13 nr. 7.

### **24.3.7 Til § 3-7 Begrensninger i taushetsplikten når det ikke er behov for beskyttelse**

Bestemmelsen bygger på forvaltningsloven § 13 a, og er tatt inn for å sikre at taushetsplikten ikke strekkes lenger enn det som er nødvendig.

*Bokstav a* bygger på deler av forvaltningsloven § 13 a nr. 1. Alternativet «gjøres kjent for dem som de direkte gjelder» i forvaltningsloven § 13 a nr. 1 er ikke tatt med, siden disse aktørene ikke vil være «uvedkommende» etter skatteforvaltningsloven § 3-1.

*Bokstav b* svarer til forvaltningsloven § 13 a nr. 2, mens *bokstav c* bygger på deler av forvaltningsloven § 13 a nr. 3.

### **24.3.8 Til § 3-8 Opplysninger til bruk for forskning**

Bestemmelsen svarer til ligningsloven § 3-13 nr. 3, merverdiavgiftsloven § 13-2 tredje ledd og tolloven § 12-1 tredje ledd, med unntak av at Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet er angitt som myndigheter i stedet for departementet.

### **24.3.9 Til § 3-9 Overført taushetsplikt**

Bestemmelsen bygger på ligningsloven § 3-13 nr. 4, merverdiavgiftsloven § 13-2 fjerde ledd og tolloven § 12-1 fjerde ledd, og innebærer at mottakeren kan få tilsvarende taushetsplikt som etter skatteforvaltningsloven ved utlevering av taushetsbelagte opplysninger etter loven.

Etter *bokstav a* gjelder taushetsplikten etter § 3-1 tilsvarende for mottakeren dersom opplysninger utgis etter § 3-2 om innsyn i saksdokumenter, § 3-3 om offentlige myndigheter, § 3-5 om petroleumsvirksomhet, § 3-6 om fellesorganet etter AFP-tilskottsloven, § 3-7 om lovbestemt opplysningsplikt eller § 3-9 om opplysninger til bruk for forskning, til noen som ikke selv har taushetsplikt etter annen lov. Dette tilsvarer gjeldende løsning i ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Tollovens løsning, som i tillegg omfatter tilfeller der mottakeren faktisk har taushetsplikt etter annen lov, men hvor denne er mindre omfattende enn etter tolloven, foreslås ikke inntatt i skatteforvaltningsloven.

*Bokstav b* er ny, og bestemmer at dersom opplysninger gis fra skattemyndighetene til Finansdepartementet, skal taushetsplikten etter § 3-1 gjelde tilsvarende for departementet. Dette skal gjelde selv om departementet har en mindre vidtrekkende taushetsplikt etter forvaltningsloven. Bakgrunnen for forslaget er at departementet som

overordnet organ for skattemyndighetene mottar en del opplysninger som er underlagt taushetsplikt fra Skatteetaten og Toll- og avgiftsetaten.

## **24.4 Kapittel 4 Habilitet**

### **24.4.1 Til § 4-1 Habilitet**

Bestemmelsen angir hvem habilitetsreglene gjelder for og i hvilke tilfeller det foreligger inhabilitet.

Etter *første ledd* gjelder habilitetsreglene for tjenestemenn og enhver annen som utfører tjeneste eller arbeid for skattemyndighetene. Løsningen bygger på forvaltningsloven § 10 første punktum. Habilitetsreglene kommer til anvendelse ved tilrettelegging av grunnlaget for en avgjørelse og ved avgjørelse av en sak. Dette svarer til reglene i forvaltningsloven § 6 første ledd.

Første ledd bokstav a til h angir de absolutte inhabilitetsgrunnene, som automatisk fører til inhabilitet hos en tjenestemann mv.

*Bokstav a* omfatter tilfeller der saken gjelder tjenestemannen selv eller noen som vedkommende er i slekt eller svogerskap med. Bestemmelsen svarer til ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav a, med enkelte språklige endringer.

*Bokstav b* bygger på ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav b første og annet alternativ og forvaltningsloven § 6 første ledd bokstav c første og annet alternativ, i tillegg til at det foreslås det enkelte materielle endringer og endringer i begrepsbruk. Dersom saken gjelder noen som tjenestemannen er eller har vært gift, forlovet eller samboer med, eller barn til noen av disse, er tjenestemannen inhabil etter bestemmelsen. Nytt sammenlignet med gjeldende rett er at nåværende og tidligere samboerskap, samt barn til nåværende ektefelle, forlovede eller samboer, omfattes av de absolutte inhabilitetsgrunnene. Det er også nytt at tidligere forlovede omfattes. Samboerbegrepet er ment å ha samme betydning som i arveloven § 28a.

*Bokstav c* svarer til ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav b tredje alternativ og forvaltningsloven § 6 første ledd bokstav c siste alternativ, og gjelder tilfeller der saken gjelder tjenestemannens fosterfar, fostermor eller fosterbarn.

Dersom saken gjelder noen som tjenestemannen er eller har vært verge eller fullmektig for, er tjenestemannen inhabil etter *bokstav d*. Bestemmelsen bygger på ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav b siste alternativ og forvaltningsloven § 6 første ledd bokstav d, med visse endringer.

*Bokstav e* gjelder tjenestemannens forhold til selskaper mv. Bestemmelsen svarer til ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav c, med den endring at samboer likestilles med ektefelle i siste alternativ.

*Bokstav f* gjelder klient-, arbeids-, og konkurranseforhold, og tilsvarer ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav d.

*Bokstav g* omhandler tilfeller hvor en overordnet tjenestemann er inhabil. Bestemmelsen svarer til ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav e, med en språklig presisering av at inhabiliteten bare rammer direkte underordnede tjenestemenn.

Dersom tjenestemannen har deltatt i tidligere avgjørelse i saken som medlem av en nemnd, er vedkommende inhabil etter *bokstav h*. Løsningen tilsvarer ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav f.

*Første ledd bokstav i* angir de skjønnsmessige habilitetsreglene. Bestemmelsen svarer til ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav g.

Selv om en tjenestemann er inhabil på grunn av inhabilitet hos overordnet tjenestemann eller egen tidligere befatning med saken etter første ledd bokstav g og h, er ikke dette til hinder for at tjenestemannen forbereder saken, jf. *annet ledd*. Bestemmelsen tilsvarer ligningsloven § 3-8 nr. 2.

Tredje ledd gjør unntak fra første ledd for tilfeller hvor det er åpenbart at tjenestemannens tilknytning til saken eller partene ikke vil kunne påvirke hans standpunkt, og verken offentlige eller private interesser tilsier at han viker sete. Unntaket tilsvarer forvaltningsloven § 6 fjerde ledd og ligningsloven § 3-8 nr. 3.

#### **24.4.2 Til § 4-2 Avgjørelse av habilitetsspørsmålet**

Bestemmelsen gir regler om hvordan habilitetsspørsmålet skal avgjøres. *Første ledd* gjelder alminnelig saksbehandling i skatteforvaltningen, mens *annet ledd* gir særregler for nemnder. Bestemmelsen bygger på forvaltningsloven § 8 og ligningsloven § 3-8 nr. 4 og 6.

#### **24.4.3 Til § 4-3 Foreløpig avgjørelse**

Bestemmelsen tilsvarer forvaltningsloven § 7 og ligningsloven § 3-8 nr. 5.

#### **24.4.4 Til § 4-4 Stedfortreder**

Bestemmelsen svarer til forvaltningsloven § 9.



## 24.5 Kapittel 5 Alminnelige saksbehandlingsregler

### 24.5.1 Til § 5-1 Veiledningsplikt

*Første ledd* bygger på ligningsloven § 3-1. *Første punktum* oppstiller en plikt for skattemyndighetene til å gi veiledning om utfylling av meldinger mv. når skattepliktige eller tredjeparter ber om det. *Annet punktum* gjelderplikten til å gi generell veiledning om regelverk og praksis av betydning for den skattepliktige eller tredjepartens rettigheter og plikter, som avhenger av skattemyndighetenes arbeidssituasjon.

*Annet ledd* bygger på forvaltningsloven § 11 fjerde ledd første punktum. *Tredje ledd* svarer til forvaltningsloven § 11 fjerde ledd annet og tredje punktum.

### 24.5.2 Til § 5-2 Muntlige henvendelser

Bestemmelsen bygger på ligningsloven § 3-2 og forvaltningsloven § 11 d. *Første punktum* svarer til ligningsloven § 3-2 nr. 1. *Annet punktum* er utformet etter mønster av forvaltningsloven § 11 d annet ledd.

### 24.5.3 Til § 5-3 Saksbehandlingstid, foreløpig svar

Bestemmelsen svarer til forvaltningsloven § 11 a første og annet ledd.

### 24.5.4 Til § 5-4 Fullmektig

Bestemmelsen svarer til ligningsloven § 3-3.

### 24.5.5 Til § 5-5 Innsyn i saksdokumenter

Bestemmelsen gjelder rett til innsyn i egne saksdokumenter, og bygger på ligningsloven § 3-4 og forvaltningsloven §§ 18 til 21.

Hovedregelen etter *første ledd* er at enhver har rett til å gjøre seg kjent med saksdokumenter i sin egen sak. Bestemmelsen bygger på forvaltningsloven § 18 første ledd første punktum og ligningsloven § 3-4 nr. 1. Det må dreie seg om vedkommendes egen sak. Dersom opplysninger om andre skattepliktige er anvendt i saken, skal innsynsretten i utgangspunktet omfatte også disse opplysningene. Innsynsretten omfatter ikke andres saker. Dokumentbegrepet er ment å ha samme innhold som i offentleglova og forvaltningsloven.

*Annet ledd* oppstiller unntak fra retten til innsyn. Reglene gir bare en adgang til å nekte innsyn, se nedenfor om fjerde ledd.

*Bokstav a* om dokumenter utarbeidet for saksforberedelsen bygger på ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav c, men angivelsen av de organer et dokument må ha vært utarbeidet

av for å være omfattet av unntaket er noe annerledes. Unntaket omfatter dokumenter som organet selv har utarbeidet for saksforberedelsen, dokumenter som er utarbeidet for saksforberedelsen av oppnevnt eller engasjert rådgiver eller sakkyndig for organet, og dokumenter utarbeidet av organer som er over-, under- eller sideordnet det aktuelle organet. Selv om et dokument er unntatt etter bokstav a, har vedkommende etter tredje ledd likevel rett til å gjøre seg kjent med faktiske opplysninger mv., se nedenfor.

Unntaket i *bokstav b* er inntatt på bakgrunn av hensynet til samarbeidet mellom Oljeskattekontoret og Oljeskattenemnda, da Oljeskattenemnda er skattemyndighet i første instans på petroleumsskatteområdet.

*Bokstav c* om hensynet til kontrollarbeidet bygger på ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav e, og gjelder både opplysninger om generelle kontrollrutiner mv. og opplysninger som gjelder den aktuelle saken som innsynsbegjæringen gjelder.

*Tredje ledd* bestemmer at selv om et dokument er unntatt etter annet ledd bokstav a om interne dokumenter, har den som ber om innsyn likevel rett til å gjøre seg kjent med faktiske opplysninger eller sammendrag eller annen bearbeidelse av faktum, med visse unntak. Bestemmelsen svarer til forvaltningsloven § 18 c.

Selv om det er adgang til å gjøre unntak fra innsyn, oppstiller *fjerde ledd* en plikt for skattemyndighetene til å vurdere merinnsyn. Bestemmelsen svarer til forvaltningsloven § 18 annet ledd.

Etter *femte ledd* har den som ber om innsyn ikke krav på innsyn i opplysninger som angår tekniske innretninger, produksjonsmetoder, forretningsmessige analyser og beregninger og forretningshemmeligheter ellers, når de er av en slik art at andre kan utnytte dem i sin egen næringsvirksomhet. Bestemmelsen bygger på forvaltningsloven § 19 første ledd bokstav b.

*Sjette ledd* regulerer gjennomføringen av innsyn, og bygger på forvaltningsloven § 20 og ligningsloven § 3-4 nr. 3.

*Syvende ledd* gir krav til avslag på begjæring om innsyn, og er utformet etter mønster av forvaltningsloven § 21 første ledd.

*Åttende ledd* gir rett til å påklage avslag på krav om innsyn. Klagen følger reglene i lovens kapittel 13, likevel slik at klagefristen er tre uker.

#### **24.5.6 Til § 5-6 Fristberegning mv.**

Bestemmelsen gir regler om beregning mv. av frister etter loven. Utfyllende regler om fristberegning mv. ved elektronisk kommunikasjon følger av forvaltningsloven § 15 a og e. Forvaltningsforskriften, jf. lovutkastet § 1-3 bokstav a.

*Første ledd* gir regler om når frister etter loven som utløses av en melding fra skattemyndighetene, starter å løpe. Bestemmelsen svarer til forvaltningsloven § 29 første ledd første punktum og ligningsloven § 3-7 nr. 1.

*Annet ledd* gir adgang til i forskrift å gi nærmere regler for hvordan frist for meddelelse til skattemyndighetene skal overholdes.

#### **24.5.7 Til § 5-7 Forhåndsvarsling**

Bestemmelsen gjelder krav til forhåndsvarsling før enkeltvedtak treffes, og bygger i stor grad på forvaltningsloven § 16.

Etter *første ledd første punktum* skal den skattepliktige eller tredjeparten som vedtaket retter seg mot varsles med en passende frist til å uttale seg om saken, jf. forvaltningsloven § 16 første ledd første punktum. I tillegg skal de som har klagerett etter § 13-2 varsles om vedtak som de har klagerett på, jf. *annet punktum*.

*Annet ledd* gir regler om forhåndsvarselets innhold etter mønster av forvaltningsloven § 16 annet ledd første punktum. Kravene til varselets innhold vil variere etter sakens art og omfang, og det veiledende prinsipp skal være at mottakeren må gis en reell mulighet til å ivareta sine interesser.

*Tredje ledd* gir unntak fra kravet til forhåndsvarsel, og svarer i hovedsak til forvaltningsloven § 16 tredje ledd. Forvaltningsloven § 16 tredje ledd bokstav a første alternativ anses ikke som praktisk i skatteforvaltningsloven ved siden av unntaket i bokstav b.

Etter *fjerde ledd* gjelder ikke kravet til forhåndsvarsel for vedtak om skatteberegning etter lovutkastet § 9-2 tredje ledd.

*Femte ledd* regulerer konsekvensene av at enkeltvedtak treffes uten at pliktig varsel er gitt. Regelen svarer til løsningen i ligningsloven § 9-7 annet punktum, og er ment å sikre reell toinstansbehandling ved en eventuell senere klage på vedtaket.

*Sjette ledd* gjelder tilfeller hvor forhåndsvarsel er sendt og vedtak likevel ikke blir truffet. Av hensyn til den som har mottatt varsel er det bestemt at vedkommende skal informeres om sakens utfall.

*Syvende ledd* gir hjemmel til i forskrift å gi regler om at forhåndsvarsling kan unnlates i bestemte typer av saker, jf. reglene i ligningsloven § 8-3 nr. 2.

#### **24.5.8 Til § 5-8 Begrunnelse**

Bestemmelsen gjelder krav til begrunnelse av enkeltvedtak, og bygger på forvaltningsloven §§ 24 og 25 med tilpasninger til skatteforvaltningsområdet.

*Første ledd* bestemmer at enkeltvedtak skal begrunnes, med unntak av vedtak om skatteberegning etter lovutkastet § 9-2 tredje ledd. Begrunnelsen skal gis samtidig med at vedtaket treffes. Det er ikke tatt inn unntak fra kravet om samtidig begrunnelse slik forvaltningsloven og ligningsloven har i dag.

*Annet ledd* gjelder krav til begrunnelsens omfang og innhold, og bygger delvis på forvaltningsloven § 25. I tillegg er det bestemt at dersom vedtaket er i samsvar med forhåndsvarsel fra skattemyndighetene, og den vedtaket retter seg mot ikke har hatt innvendinger, skal en henvisning til forhåndsvarselet være tilstrekkelig.

*Tredje ledd* gjør unntak fra kravet om begrunnelse for opplysninger som den skattepliktige eller tredjeparten ikke har krav på innsyn i etter lovutkastet § 5-5 femte ledd, og svarer til forvaltningsloven § 24 tredje ledd første punktum.

#### **24.5.9 Til § 5-9 Underretning**

Bestemmelsen gjelder krav til underretning fra skattemyndighetene om enkeltvedtak. Bestemmelsen bygger delvis på forvaltningsloven § 27, men er enklere utformet ved at visse særregler fra forvaltningsloven ikke er tatt med. Skattemyndighetene skal gi underretning om enkeltvedtak til den skattepliktige eller tredjeparten vedtaket gjelder, jf. *første ledd*. Med underretning om vedtaket menes hele vedtaket med begrunnelse etter § 5-8. Det er ikke oppstilt unntak fra kravet til underretning. *Annet ledd* gir krav til underretningens innhold.

#### **24.5.10 Til § 5-10 Sakskostnader**

Bestemmelsen gjelder skattepliktige og tredjeparters rett til å få dekket kostnader som er pådratt i forbindelse med endring av enkeltvedtak. Reglene bygger i stor grad på forvaltningsloven § 36, men har også elementer fra ligningsloven § 9-11.

*Første ledd* angir de sentrale reglene om sakskostnader, og svarer hovedsakelig til forvaltningsloven § 36 første ledd. Bestemmelsen skal likevel tolkes i lys av at de skattepliktige på skatteforvaltningsområdet er gitt en stor del av ansvaret for sakens opplysning.

For skatteartene som i dag følger ligningslovens regler om sakskostnader, innebærer forslaget at retten til å få dekket sakskostnader gjelder i flere saker enn tidligere. Bestemmelsen gjelder ikke bare ved endring av skattefastsettingen, men også ved endring av andre avgjørelser som er enkeltvedtak etter lovutkastet § 1-2 bokstav d. Det

gis rett til dekning av sakskostnader også for tredjeparter som får endret et enkeltvedtak.

At sakskostnader kan tilkjennes «helt eller delvis» er en videreføring fra ligningslovens bestemmelse. Hovedregelen er at det skal tilkjennes full dekning, men i spesielle tilfeller skal dekningen kunne avkortes.

*Annet ledd* angir hvem som skal avgjøre spørsmålet om dekning av sakskostnader. Myndigheten legges til det organet som har endret vedtaket, med unntak for tilfeller der et fastsettingsvedtak endres av en nemnd. I de sistnevnte tilfellene legges myndigheten til skattekontoret, noe som er en videreføring av gjeldende rett.

*Tredje ledd* bestemmer at fristen for å framsette krav om dekning av sakskostnader er seks uker etter at underretning om endringsavgjørelsen er kommet fram. Forslaget innebærer en utvidelse av fristen sammenlignet med gjeldende rett etter både forvaltningsloven og ligningsloven.

*Fjerde ledd* fastslår at en avgjørelse om sakskostnader kan påklages i samsvar med reglene om klage over vedtak om skattefastsetting i lovens kapittel 13.

#### **24.5.11 Til § 5-11 Virkning av saksbehandlingsfeil**

Bestemmelsen gjelder saker om enkeltvedtak, og svarer til forvaltningsloven § 41 og ligningsloven § 3-12.

### **24.6 Kapittel 6 Bindende forhåndsuttalelser**

#### **24.6.1 Til § 6-1 Bindende forhåndsuttalelser**

Ordningen med bindende forhåndsuttalelser i skatteforvaltningsloven foreslås å gjelde alle skattearter som omfattes av loven, og foreslås bygget på gjeldende ordninger i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og petroleumsskatteloven.

Bestemmelsens *første* og *tredje ledd* er utformet etter mønster av ligningsloven § 3A-1 og merverdiavgiftsloven § 17-1. Hvilket myndighetsorgan som skal gi bindende forhåndsuttalelser om de enkelte skatteartene er ment å reguleres i forskrift. Gjeldende fordeling av saker mellom Skattedirektoratet og skattekontorene forutsettes videreført. For petroleumsskatt skal myndigheten til å gi uttalelse fremdeles ligge hos Oljeskattenemnda. Myndigheten til å gi bindende forhåndsuttalelser om særavgifter og motorkjøretøyavgifter foreslås lagt til tollregionen.

Adgangen til å anmode om bindende forhåndsuttalelser skal i utgangspunktet gjelde for den skattepliktige. I gjeldende ordninger etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven er det i forskrift gitt regler om at også andre enn den skattepliktige har en slik adgang.

Departementet foreslår også i skatteforvaltningsloven en hjemmel til i forskrift å gi regler om hvem som kan anmode om en forhåndsuttalelse, se nedenfor.

*Annet ledd* viderefører den særskilte ordningen etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 5 med at Oljeskattekontoret på anmodning kan gi uttalelse om hvilken markedspris ved internsalg av gass som skal legges til grunn ved fastsettingen.

#### **24.6.2 Til § 6-2 Klage og domstolsprøving**

*Første ledd* bestemmer at en bindende forhåndsuttalelse kan påklages, noe som er nytt sammenlignet med gjeldende ordninger. Det foreslås likevel ikke klageadgang på uttalelser gitt av Oljeskattenemnda eller Oljeskattekontoret.

Klage skal følge reglene om klage over vedtak om skattefastsetting i lovens kapittel 13. Uttalelse avgitt av Skattedirektoratet eller skattekontoret skal dermed som hovedregel behandles av Skatteklagenemnda, mens uttalelser gitt av tollregionen skal behandles av Toll- og avgiftsdirektoratet, jf. lovutkastet § 13-3. Klagefristen er seks uker, jf. lovutkastet § 13-4.

Skattemyndighetenes beslutning om ikke å gi bindende forhåndsuttalelse kan ikke påklages.

*Annet ledd* bestemmer at en bindende forhåndsuttalelse ikke kan prøves i egen sak for domstol. Dette er en videreføring av gjeldende rett etter ligningsloven, merverdiavgiftsloven og petroleumsskatteloven. Et vedtak hvor en bindende forhåndsuttalelse er lagt til grunn kan bringes inn for domstol etter ellers gjeldende bestemmelser.

#### **24.6.3 Til § 6-3 Gebyr**

Bestemmelsen viderefører ordningen med at det skal betales et gebyr for bindende forhåndsuttalelser, og svarer til ligningsloven § 3A-2 og merverdiavgiftsloven § 17-2.

#### **24.6.4 Til § 6-4 Forskrift**

Bestemmelsen gir hjemmel for departementet til i forskrift å gi utfyllende regler om hvem som skal gi bindende forhåndsuttalelser, hvem som kan framsette anmodning om bindende forhåndsuttalelse, krav til anmodningens innhold, gebyr, saksbehandling og klage og endring.

## **24.7 Kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjepart**

### **24.7.1 Til § 7-1 Alminnelige bestemmelser**

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 5-1.

### **24.7.2 Til § 7-2 Lønnsopplysninger mv.**

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 5-2.

### **24.7.3 Til § 7-3 Fordringer og gjeld mv.**

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 5-3.

### **24.7.4 Til § 7-4 Finansielle instrumenter mv.**

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 5-4.

### **24.7.5 Til § 7-5 Kjøp, salg, leie, utbetalinger mv.**

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 5-5.

### **24.7.6 Til § 7-6 Oppdragstakere og arbeidstakere**

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 5-6.

### **24.7.7 Til § 7-7 Aksjonærer mv.**

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 5-7.

### **24.7.8 Til § 7-8 Arv**

Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven § 5-8 med de nødvendige endringer som følge av fjerningen av arveavgiften og forslaget om overgang til egenfastsetting av formues- og inntektsskatt.

### **24.7.9 Til § 7-9 Offentlige myndigheter**

*Første ledd* viderefører ligningsloven § 6-3 nr. 3 og merverdiavgiftsloven § 16-3 tredje ledd. *Annet ledd* viderefører ligningsloven § 6-3 nr. 4.

### **24.7.10 Til § 7-10 Annen opplysningsplikt for tredjepart**

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 5-9.

#### **24.7.11 Til § 7-11 Hvem opplysningsplikten påhviler**

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 5-10.

#### **24.7.12 Til § 7-12 Identifikasjon av skattepliktig og kopi av opplysninger**

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 5-11.

#### **24.7.13 Til § 7-13 Forskrifter mv.**

Bestemmelsen gir hjemmel til i forskrift å gi utfyllende bestemmelser til lovens kapittel 7. Etter *første ledd* kan det gis nærmere regler om leveringsmåte for opplysninger, signatur, leveringsfrist og leveringssted, bekreftelse av opplysninger fra revisor og om fritak fra å levere melding etter kapittel 7 for bestemte grupper. *Annet ledd* svarer til ligningsloven § 5-12 nr. 4. Etter *tredje ledd* kan departementet fastsette skjemaer som skal benyttes når det gis meldinger etter kapittel 7.

### **24.8 Kapittel 8 Opplysningsplikt om egne forhold mv.**

#### **24.8.1 Til § 8-1 Alminnelig opplysningsplikt**

Bestemmelsen gir uttrykk for den alminnelige opplysningsplikten som gjelder på skatteområdet. Opplysningsplikten gjelder for den som skal levere skattemelding mv. etter lovens kapittel 8, og innebærer en plikt til å gi riktige og fullstendige opplysninger slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og til å opptre aktsomt og lojalt og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil.

Etter gjeldende rett på skatteområdet framgår ikke det direkte innholdet i den alminnelige opplysningsplikten av loven utover plikten til å opptre aktsomt og lojalt. I ligningsloven framgår aktsomhets- og lojalitetsplikten av § 4-1, mens den nærmere tolkningen av hva som ligger i den alminnelige opplysningsplikten tar utgangspunkt i reglene om endring av ligning og tilleggsskatt. Av de sistnevnte reglene framgår det at kjernen i opplysningsplikten etter § 4-1 er at skattepliktige skal gi riktige og fullstendige opplysninger. Etter departementets syn gir dette uttrykk for hovedinnholdet i opplysningsplikten også etter de øvrige lovene på skatteområdet. Forslaget til skatteforvaltningsloven § 8-1 innebærer at det sentrale vurderingstemaet for opplysningspliktens innhold, at den skattepliktige skal gi riktige og fullstendige opplysninger, lovfestes i bestemmelsene om opplysningsplikt.

Bestemmelsen viderefører den felles aktsomhets- og lojalitetsnormen etter ligningsloven § 4-1, folketrygdloven § 24-3 første ledd, merverdiavgiftsloven § 15-1 åttende ledd, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5 og særavgiftsforskriften § 5-15.



Lovutkastet § 8-1 vil, sammen med bestemmelsene om levering av de forskjellige meldingene etter lovens kapittel 8, bestemme omfanget av de skattepliktiges opplysningsplikt. Bestemmelsene om levering av skattemeldinger gir hovedreglene for hvilke opplysninger som skal gis i meldingene, mens § 8-1 rekker videre, og viser at det i enkelte tilfeller kan være påkrevd å gi flere opplysninger enn det som etterspørres i meldingene. Den skattepliktige vil på samme måte som i dag ha mulighet til å oppfylle opplysningsplikten ved å gi tilleggsopplysninger i skattemeldingen.

#### **24.8.2 Til § 8-2 Skattemelding for formues- og inntektsskatt, svalbardskatt og petroleumsskatt**

Bestemmelsen bygger på ligningsloven § 4-2 og ulike forskriftsbestemmelser.

*Første ledd* viderefører gjeldende rett om hva skattemeldingen skal inneholde og hvem som har plikt til å levere denne typen skattemelding. Bestemmelsen om at den skattepliktige ikke plikter å føre opp beløp for poster som må ansettes ved skjønn videreføres ikke.

I *annet ledd* lovfestes bestemmelser fra forskrift 16. februar 2001 nr. 155 om selvangivelsesfritak for visse skattytere.

*Tredje ledd* viderefører ligningsloven § 4-2 nr. 3.

*Fjerde ledd* innebærer en lovfesting av bestemmelser om leveringsfritak for skattepliktige som mottar forhåndsutfylt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister fra forskrift 22. desember 2000 nr. 1569 om forhåndsutfylt selvangivelse.

Utfyllende bestemmelser med formkrav mv. til ulike typer selvangivelser, slik som utforming, leveringsmåte, leveringsfrister, leveringssted og eventuelle vedlegg, foreslås regulert i forskrift, se lovutkastet § 8-14.

#### **24.8.3 Til § 8-3 Skattemelding for merverdiavgift**

Bestemmelsen samler reglene om levering av alle typer skattemelding for merverdiavgift (omsetningsoppgave). Den bygger på merverdiavgiftsloven §§ 15-1 og 15-6, men har en mindre detaljert regulering av hva skattemeldingene skal inneholde enn gjeldende bestemmelser.

*Første ledd* angir for det første hva skattemeldingen skal inneholde. Kravene til innholdet er en videreføring av merverdiavgiftsloven § 15-1 annet ledd bokstav a til d. I tillegg er det tatt inn at også «andre opplysninger som har betydning for fastsettingen av merverdiavgift» skal tas med i meldingen.

Før det andre angir første ledd hvem som skal levere skattemelding for merverdiavgift. *Bokstav a* viderefører merverdiavgiftsloven § 15-1 første ledd om at avgiftssubjektet skal levere omsetningsoppgave. *Første ledd bokstav b til f* bestemmer at andre enn den som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret skal levere oppgave. *Bokstav b til e* viderefører merverdiavgiftsloven § 15-6 første til tredje ledd om særskilt omsetningsoppgave. *Bokstav f* viderefører merverdiavgiftsloven § 15-7 annet ledd.

*Annet ledd* viderefører reglene i merverdiavgiftsloven § 15-7 første ledd.

Ufyllende bestemmelser om innholdet i skattemeldingen, terminlengde, leveringsmåte, leveringsfrister, leveringssted mv. foreslås regulert i forskrift.

#### **24.8.4 Til § 8-4 Skattemelding for særavgifter**

Bestemmelsen samler reglene om levering av avgiftsoppgave for registrerte virksomheter, og bygger på særavgiftsforskriften § 6-1.

*Første ledd* bestemmer at den som er registrert i medhold av særavgiftsloven, skal levere skattemelding for særavgifter, og det angis krav til skattemeldingens innhold. Særavgiftsforskriften gir i dag ikke nærmere regler om meldingens innhold. I § 8-4 første ledd er det tatt inn at meldingen skal inneholde ulike bestemte typer opplysninger, i tillegg til «andre opplysninger som har betydning for særavgift».

*Annet ledd* viderefører og lovfester fritakene fra oppgaveplikten for enkelte registrerte virksomheter i særavgiftsforskriften § 6-1 femte og sjette ledd.

*Tredje ledd* viderefører og lovfester reglene i særavgiftsforskriften § 6-1 første ledd annet punktum om at skattemelding skal leveres selv om det ikke skal oppkreves avgift for perioden.

*Fjerde ledd* bestemmer at bruker som er berettiget til avgiftsfri bruk av ellers avgiftspliktige varer, plikter å levere skattemelding dersom vilkårene for fritak ikke lenger er oppfylt.

Ufyllende bestemmelser om innholdet i skattemeldingen, terminlengde, leveringsmåte, leveringsfrister, leveringssted mv. foreslås regulert i forskrift.

#### **24.8.5 Til § 8-5 Skattemelding for motorkjøretøyavgifter**

Bestemmelsen gir regler om opplysningsplikt om motorkjøretøyavgifter. Dette området er i dag i mindre grad enn andre skattearter kjennetegnet av klare og utfyllende bestemmelser om opplysningsplikt for den avgiftspliktige. Bakgrunnen er blant annet måten avgiftsplikten typisk utløses på, og den tette integrasjonen med vegmyndighetenes regelverk. Avgiftsmyndighetene anvender i stor grad opplysninger

fra vegmyndighetenes registre ved fastsetting av motorkjøretøyavgiftene. Opplysningsplikten for motorkjøretøyavgifter foreslås forankret og tydeliggjort i skatteforvaltningsloven § 8-5.

Etter *første punktum* skal den som er skattepliktig etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven i utgangspunktet skal levere skattemelding til avgiftsmyndighetene. *Annet punktum* gir likevel et viktig unntak fra denne plikten. Dersom den skattepliktige har gitt riktige og fullstendige opplysninger til vegmyndighetene, faller plikten til å levere skattemelding til avgiftsmyndighetene bort. Opplysningsplikten knyttet til avgiftsfastsettingen kan da anses å være oppfylt ved at opplysninger er gitt til vegmyndighetene. Forslaget legger til rette for en videreføring av praksis med samarbeid mellom avgiftsmyndigheter og vegmyndigheter om utveksling av opplysninger.

Ufyllende bestemmelser om innholdet i skattemeldingen, leveringsmåte, leveringsfrister, leveringssted mv. foreslås regulert i forskrift.

#### **24.8.6 Til § 8-6 Skattemelding for arbeidsgiveravgift**

Bestemmelsen viderefører folketrygdloven § 24-2 om opplysningsplikt knyttet til arbeidsgiveravgift. Endringene i folketrygdloven § 24-2 som vil følge av a-opplysningsloven når denne trer i kraft, er innarbeidet.

*Første ledd* bestemmer at arbeidsgivere som skal svare arbeidsgiveravgift skal levere skattemelding med opplysninger om beregnet avgift og grunnlaget for beregningen etter reglene i a-opplysningsloven.

*Annet ledd* viderefører folketrygdloven § 24-2 tredje ledd.

#### **24.8.7 Til § 8-7 Skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon**

Bestemmelsen gjelder opplysningsplikt om merverdiavgiftskompensasjon, og bygger på merverdiavgiftskompensasjonsloven §§ 6 og 8. Etter *første punktum* skal skattemelding med opplysninger som har betydning for fastsetting av kompensasjon leveres av den som krever å få kompensert merverdiavgift etter merverdiavgiftskompensasjonsloven. *Annet punktum* gjelder revisorattest, og viderefører merverdiavgiftskompensasjonsloven § 8.

Ufyllende bestemmelser om innholdet i skattemeldingen, leveringsmåte, leveringsfrister, leveringssted mv. foreslås regulert i forskrift.

#### **24.8.8 Til § 8-8 Melding om trekk**

Bestemmelsen gir felles regler om levering av melding om trekk. Melding om trekk skal leveres av den som har fastsatt skatt ved trekk etter lovutkastet § 9-1 tredje ledd, og skal tjene som kontrolloppgave for skattemyndighetene.

*Første ledd* gjelder opplysningsplikt for arbeidsgivere som foretar lønnstrekk etter svalbardskatteloven § 3-2, og viderefører gjeldende rett etter svalbardskatteloven § 5-2 femte ledd.

*Annet ledd* gjelder meldeplikt for den som skal engasjere utenlandsk artist mv., og plikt til å gi melding om trekk som er foretatt i utbetalinger til artisten. Bestemmelsen viderefører gjeldende rett etter artistskatteloven § 6 og § 8 annet ledd.

*Tredje ledd* gjelder selskap som skal foreta skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandske aksjonærer. Aksjeselskap, allmennaksjeselskap og likestilt selskap og sammenslutning som skal foreta skattetrekk etter forslaget til skattebetalingsloven § 5-4a, skal levere melding om trekk. Det samme gjelder innlåner som etter avtale om verdipapirlån utbetaler utbyttekompensasjon til kontraktsmotpart hjemmehørende i utlandet.

Ufyllende bestemmelser om innholdet i meldingen, leveringsmåte, leveringsfrister, leveringssted mv. foreslås regulert i forskrift.

#### **24.8.9 Til § 8-9 Selskapsskattemelding for selskap med deltakerfastsetting mv.**

Bestemmelsen gjelder plikt for selskaper hvor deltakerne skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48 til å levere selskapsskattemelding. Reglene i ligningsloven § 4-9 videreføres med noen endringer i begrepsbruk.

#### **24.8.10 Til § 8-10 Melding om realisasjon av naturgass**

Bestemmelsen viderefører petroleumsskatteloven § 6 nr. 6 første ledd om meldeplikt ved realisasjon av naturgass.

#### **24.8.11 Til § 8-11 Skattemelding og annen dokumentasjon for kontrollerte transaksjoner mv.**

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 4-12, med visse språklige tilpasninger.

#### **24.8.12 Til § 8-12 Melding om registrering for merverdiavgift og særavgifter**

Bestemmelsen gir felles regler om opplysningsplikt knyttet til registrering for merverdiavgift og særavgifter, og gjelder både opplysningsplikt knyttet til søknad om registrering og om etterfølgende forhold av betydning for registreringen. Plikten til å levere melding gjelder for den som skal registreres for merverdiavgift eller særavgifter.

Bestemmelsen viderefører i hovedsak gjeldende rett, men har en noe annen struktur enn gjeldende bestemmelser.

*Første og annet ledd* viderefører reglene i merverdiavgiftsloven § 14-1, merverdiavgiftsforskriften § 14-1-1 og særavgiftsforskriften § 5-5.

*Tredje og fjerde ledd* viderefører merverdiavgiftsloven § 14-2 og § 14-3 første og fjerde ledd, og skal gjelde også for særavgifter.

#### **24.8.13 Til § 8-13 Levering av skattemelding mv.**

Bestemmelsen gir felles regler om hvem som skal levere meldinger etter lovens kapittel 8.

*Første ledd* bestemmer at meldinger etter kapittel 8 skal leveres av myndig person eller dennes fullmektig. Dette følger i dag av ligningsloven § 4-5 nr. 1, men må også anses som gjeldende rett på de øvrige skatte- og avgiftsområdene.

*Annet ledd* gjelder skattepliktige som er mindreårige eller satt under vergemål, og bestemmer at vergen skal levere skattemelding for disse. Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 4-5 nr. 2.

*Tredje ledd* gjelder hvem som kan levere meldinger for selskaper mv. Bestemmelsen er ny, men skal ikke innebære noen større realitetsendring. Ved vurderingen av hvem som kan levere skattemelding mv. for selskaper og innretninger skal man basere seg på de alminnelige selskapsrettslige reglene om hvem som kan forplikte selskapet. Er noen registrert med egen signaturfullmakt hos skattemyndighetene, er dette avgjørende.

*Fjerde ledd* om levering av melding for bo viderefører ligningsloven § 4-5 nr. 3 i.f.

#### **24.8.14 Til § 8-14 Forskrifter mv.**

Bestemmelsen gir hjemmel for departementet til i forskrift å gi utfyllende regler til lovens kapittel 8, samt til å fastsette skjemaer som skal benyttes når meldingene gis.

### **24.9 Kapittel 9 Fastsetting**

#### **24.9.1 Til § 9-1 Fastsetting av skattegrunnlaget**

Bestemmelsen samler alle reglene om fastsetting av grunnlaget for skatt.

Hovedregelen om at skattegrunnlag skal fastsettes ved egenfastsetting foreslås nedfelt i bestemmelsens *første ledd*. Etter denne bestemmelsen skal skattegrunnlag fastsettes

ved den skattepliktiges levering av skattemelding som nevnt i lovens kapittel 8. Det vil si at fastsettingen av skattegrunnlaget vil sammenfalle med oppfyllelsen av skattepliktiges opplysningsplikt som regulert i kapittel 8. Det er likevel også slik at det ved fastsettingen skjer noe mer enn bare oppfyllelse av opplysningsplikt – skattekravet blir stiftet. Bestemmelsen viderefører gjeldende rett for merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og særavgifter. Bestemmelsen innebærer en endring for formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt og svalbardskatt etter svalbardskatteloven § 3-1 ved at grunnlaget for disse skattene vil bli fastsatt ved en form for egenfastsetting.

*Annet ledd* viderefører gjeldende rett for motorkjøretøyavgifter.

*Tredje ledd* regulerer når grunnlaget for skatt skal fastsettes ved trekk. Bestemmelsen viderefører dagens trekkordninger for artistskatt og svalbardskatt. Også kildeskatt på utbytte som nevnt i skatteloven § 10-13 foreslås å skulle fastsettes ved trekk.

#### **24.9.2 Til § 9-2 Beregning av skatt**

Bestemmelsen samler reglene om beregning av skatt.

*Første ledd* viderefører gjeldende rett for merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, særavgifter og merverdiavgiftskompensasjon.

*Annet ledd* slår fast at den trekkpliktige skal beregne skatt som fastsettes ved trekk. Trekkordningene fungerer slik også i dag. Bestemmelsen viderefører gjeldende rett for artistskatt og svalbardskatt. For kildeskatt som nevnt i skatteloven § 10-13 innebærer bestemmelsen en endring, siden denne skatten i dag ikke fastsettes ved trekk.

*Tredje ledd* viderefører gjeldende rett for formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt, skatt etter svalbardskatteloven § 3-1 og motorkjøretøyavgifter.

#### **24.9.3 Til § 9-3 Melding om skatteoppgjør**

*Første ledd* slår fast at melding om skatteoppgjør skal sendes skattepliktig snarest mulig etter at beregningen av formues- og inntektsskatt mv. er gjennomført. Skatteoppgjøret vil gi de skattepliktige informasjon om hvilken skatt som er beregnet og på hvilket grunnlag. Skatteoppgjøret vil være et vedtak for beregningsdelen.

Av hensyn til forutberegnelighet for de skattepliktige, og for at saker om fastsetting av skatt ikke skal trekke for langt ut i tid, følger det av bestemmelsens *annet ledd* at melding om skatteoppgjøret ikke kan sendes senere enn 1. desember året etter inntektsåret.

#### **24.9.4 Til § 9-4 Skattepliktiges endring av egen fastsetting**

Bestemmelsen regulerer den skattepliktiges adgang til selv å endre skattefastsettingen.

*Første ledd første punktum* slår fast at den skattepliktige kan endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger og dermed endre egen fastsetting ved levering av endringsmelding. Adgangen gjelder for formues- og inntektsskatt, merverdiavgift, særavgifter og merverdiavgiftskompensasjon. *Annet punktum* presiserer at endringsadgangen likevel ikke gjelder grunnlag som er fastsatt av skattemyndighetene.

*Annet ledd* gir regler om frister for egenendring. Etter *første punktum* må endringsmelding for formues- og inntektsskatt, merverdiavgift og særavgifter være kommet fram til skattemyndighetene senest to år etter utløpet av fristen for å levere skattemelding. *Annet og tredje punktum* viderefører fristene for merverdiavgiftskompensasjon.

#### **24.9.5 Til § 9-5 Trekkpliktiges adgang til å endre fastsatt skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer**

Bestemmelsen regulerer trekkpliktige adgang til å endre fastsettingen av skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer.

*Første ledd første punktum* slår fast at trekkpliktige aksjeselskap mv. kan endre fastsettingen av skatt som nevnt i skatteloven § 10-13 på utbytte til utenlandske aksjonærer ved levering av melding med endringer i tidligere levert melding om trekk. Det følger av fristregelen i *annet punktum* at endringsmeldingen må være kommet fram til skattemyndighetene innen tre måneder etter fristen for å levere den ordinære meldingen om trekk. Endringsmeldingen må likevel være kommet fram senest 31. desember i året da utbyttet ble utbetalt eller det tidligere tidspunktet da det oppsto adgang for aksjonæren til å få utbyttet utbetalt.

*Annet ledd* gir departementet hjemmel til å gi forskrift om innholdet i endringsmeldingen, herunder fastsette krav til dokumentasjon.

#### **24.9.6 Til § 9-6 Søknad om refusjon av skatt fastsatt ved trekk**

Bestemmelsen regulerer de skattepliktiges adgang til å søke skattemyndighetene om refusjon av skatt fastsatt ved trekk etter §§ 9-1 og 9-2. Fastsetting ved trekk er ikke noe vedtak i lovens forstand ettersom fastsettingen gjennomføres av en trekkpliktig, ikke skattemyndighetene. Fastsettingen kan derfor ikke påklages etter reglene i kapittel 13.

*Første ledd* fastsetter at den skattepliktige kan søke refusjon av skatt fastsatt ved trekk etter §§ 9-1 og 9-2.

*Annet ledd* inneholder frister for å søke om refusjon. Etter hovedregelen i *første punktum* er fristen seks måneder etter utløpet av den trekkpliktiges frist for å fastsette skatten. *Annet* og *tredje punktum* har særregler om risten for å søke refusjon av skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer. Bestemmelsene slår fast at fristen i slike saker er fem år regnet fra utgangen av året da fristen for å fastsette skatten etter §§ 9-1 og 9-2, løp ut. Søknad om refusjon av kildeskatt på utbytte kan ikke fremmes før etter utløpet av den perioden den trekkpliktige hadde adgang til å endre fastsettingen etter § 9-5.

*Tredje ledd* gir departementet hjemmel til å gi forskrift om innholdet i søknaden om refusjon, herunder fastsette krav til dokumentasjon.

#### **24.9.7 Til § 9-7 Skatteliste**

Bestemmelsen er i all hovedsak en videreføring av ligningsloven § 8-8 med en ordlyd bedre tilpasset begrepsbruken i skatteforvaltningsloven for øvrig. For å tilpasse bestemmelsen til ny ordning for fastsetting av formues- og inntektsskatt mv., foreslås utleggstidspunktet for listene flyttet til 1. desember året etter inntektsåret. Denne fristen vil være sammenfallende med siste frist for skattemyndighetene til å sende ut skatteoppgjør til de skattepliktige.

#### **24.9.8 Til § 9-8 Takseringsregler mv.**

Bestemmelsen viderefører ligningsloven §§ 7-1 og 7-3 om takseringsregler og takstutvalg. Ligningsloven § 7-2 foreslås ikke videreført, da bestemmelsen ikke anses for å være aktuell.

#### **24.9.9 Til § 9-9 Betalingsnedsettelse og betalingsutsettelse mv. – lempning**

Det følger av *første ledd* at skattemyndighetene kan sette ned eller ettergi fastsatt skatt dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde kravet. Bestemmelsen er en videreføring av reglene om skattelempning som finnes i skatteforvaltningsregelverket i dag, jf. ligningsloven § 9-12, merverdiavgiftsloven § 19-3 annet ledd, særavgiftsloven § 4 tredje punktum og folketrygdloven § 24-3 sjette ledd. Bestemmelsen skal gjelde for alle skatteartene som omfattes av skatteforvaltningsloven.

*Annet ledd* viderefører ligningsloven § 9-12 nr. 2.

### **24.10 Kapittel 10 Kontroll**

#### **24.10.1 Til § 10-1 Kontrollopplysninger fra skattepliktige mv.**

Bestemmelsen gjelder skattemyndighetenes adgang til å innhente kontrollopplysninger fra skattepliktige, og bygger på ligningsloven § 6-1 og merverdiavgiftsloven § 16-1.



*Første ledd* svarer til ligningsloven § 6-1 nr. 1 og merverdiavgiftsloven § 16-1 første ledd. *Annet ledd* svarer til ligningsloven § 6-1 nr. 3 og merverdiavgiftsloven § 16-1 tredje ledd.

#### **24.10.2 Til § 10-2 Kontrollopplysninger fra tredjepart**

Bestemmelsen gjelder skattemyndighetenes adgang til å innhente kontrollopplysninger fra tredjeparter, og bygger på ligningsloven § 6-2 og merverdiavgiftsloven § 16-2. *Første ledd* svarer til ligningsloven § 6-2 nr. 1 og merverdiavgiftsloven § 16-2 første ledd.

*Annet ledd* gjelder unntak fra taushetsplikt for advokater mv., og svarer til ligningsloven § 6-2 nr. 2 og merverdiavgiftsloven § 16-2 annet ledd. Bestemmelsen er ment å gjelde generelt, men antas å være mest aktuell på områdene formues- og inntektsskatt og merverdiavgift.

*Tredje ledd* gjelder tilfeller hvor skattemyndighetene verken kjenner til navn på kontrollobjekter eller bestemte transaksjoner mv., såkalt målretting av kontroller. For slike kontroller er det et vilkår om at det må foreligge særlig grunn. Bestemmelsen svarer til ligningsloven § 6-2 nr. 4 og merverdiavgiftsloven § 16-2 fjerde ledd.

Privatpersoner plikter likevel bare å gi opplysninger på bestemte områder som er oppregnet i *fjerde ledd*, såfremt opplysningene ikke knytter seg til deres næringsvirksomhet. *Fjerde ledd bokstav a* svarer til ligningsloven § 6-2 nr. 3 bokstav a og merverdiavgiftsloven § 16-2 tredje ledd bokstav a. *Bokstav b* svarer til ligningsloven § 6-2 nr. 3 bokstav b. *Bokstav c* svarer til ligningsloven § 6-2 nr. 3 bokstav c. *Bokstav d* svarer til ligningsloven § 6-2 nr. 3 bokstav d. *Bokstav e* svarer til ligningsloven § 6-2 nr. 3 bokstav e og merverdiavgiftsloven § 16-2 tredje ledd bokstav b.

*Femte ledd* svarer til ligningsloven § 6-2 nr. 5 og merverdiavgiftsloven § 16-2 femte ledd.

#### **24.10.3 Til § 10-3 Kontrollopplysninger ved skifte av dødsbo**

Bestemmelsen bygger på merverdiavgiftsloven § 16-5, og foreslås å gjelde generelt.

#### **24.10.4 Til § 10-4 Kontroll hos den opplysningspliktige**

Bestemmelsen gjelder skattemyndighetenes adgang til å foreta stedlige kontroller hos de som plikter å gi opplysninger etter loven, både skattepliktige og tredjeparter. Bestemmelsen bygger på ligningsloven § 6-5 og merverdiavgiftsloven § 16-6. *Første til tredje ledd* svarer til ligningsloven § 6-5 nr. 1 til 3 og merverdiavgiftsloven § 16-6 første til tredje ledd. *Fjerde ledd* svarer til ligningsloven § 6-5 nr. 5.

#### **24.10.5 Til § 10-5 Kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter**

Bestemmelsen regulerer skattemyndighetenes adgang til å innhente kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter mv. *Første ledd* svarer til ligningsloven § 6-3 nr. 1 og merverdiavgiftsloven § 16-3 første ledd. Etter *annet ledd* skal bestemte offentlige myndigheter gi nærmere bestemte opplysninger uten hinder av taushetsplikt. *Bokstav a til d* svarer til ligningsloven § 6-3 nr. 2 bokstav a til d og merverdiavgiftsloven § 16-3 annet ledd bokstav a til d. *Bokstav e* viderefører bestemmelsen i særavgiftsforskriften § 5-3 femte ledd.

#### **24.10.6 Til § 10-6 Kontrollopplysninger fra tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste**

Bestemmelsen svarer til ligningsloven § 6-4 og merverdiavgiftsloven § 16-4.

#### **24.10.7 Til § 10-7 Kontrollopplysninger om eierinteresse i utenlandsk selskap mv.**

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 6-1 nr. 2.

#### **24.10.8 Til § 10-8 Kontroll av avgift på sluttbehandling av avfall**

Bestemmelsen viderefører særavgiftsforskriften § 5-10.

#### **24.10.9 Til § 10-9 Kontroll av motorvogner**

Bestemmelsen viderefører særavgiftsforskriften § 5-13, forskrift om årsavgift for motorvogn § 10, forskrift om vektårsavgift § 15 og forskrift om engangsavgift på motorvogner § 8-2.

#### **24.10.10 Til § 10-10 Plikt til å framvise id-kort**

Bestemmelsen svarer til ligningsloven § 6-9 og merverdiavgiftsloven § 16-10.

#### **24.10.11 Til § 10-11 Hvem pliktene påhviler i selskap mv.**

Bestemmelsen regulerer hvem pliktene etter lovens kapittel 10 påhviler i selskaper mv., og bygger på ligningsloven §§ 6-1 nr. 4, 6-2 nr. 6 og 6-5 nr. 4 og merverdiavgiftsloven §§ 16-1 fjerde ledd, 16-2 sjette ledd og 16-6 fjerde ledd. Bestemmelsen regulerer bare hvem pliktene påhviler dersom det først foreligger hjemmel for kontroll etter andre bestemmelser.

#### **24.10.12 Til § 10-12 Framgangsmåten ved kontroll**

Bestemmelsen gir særregler for stedlig kontroll i medhold av § 10-3. *Første ledd* gjelder krav til varsel og rett for den som kontrolleres til å være til stede og uttale seg, og svarer til ligningsloven § 3-5 nr. 1 og merverdiavgiftsloven § 13-4 første ledd. *Annet ledd* gjelder krav til rapport, og svarer til ligningsloven § 3-5 nr. 2 og merverdiavgiftsloven § 13-4 annet ledd.

#### **24.10.13 Til § 10-13 Politiets bistandsplikt**

Bestemmelsen svarer til ligningsloven § 6-8 og merverdiavgiftsloven § 16-9.

#### **24.10.14 Til § 10-14 Klage**

Bestemmelsen regulerer rett til å klage over pålegg om kontroll etter lovens kapittel 10, og bygger på forvaltningsloven §§ 14 og 15 og ligningsloven § 3-6.

#### **24.10.15 Til § 10-15 Forskrifter**

Bestemmelsen gir hjemmel til å gi nærmere forskriftsbestemmelser om framgangsmåten ved kontroll etter lovens kapittel 10. Det kan gis nærmere regler om hvordan opplysninger skal gis, krav til legitimasjon, varsel og informasjon til den som kontrolleres, tilgang til elektronisk arkiv, kopiering av elektronisk informasjon, krav til rapport, tilbakelevering av dokumenter, sletting av informasjon og klage over pålegg om kontroll.

### **24.11 Kapittel 11 Pålegg om bokføring og revisjon**

#### **24.11.1 Til § 11-1 Pålegg om bokføring**

Bestemmelsen gir felles regler om pålegg om bokføring. Ligningsloven § 6-6 nr. 1, merverdiavgiftsloven § 16-7 og tolloven § 13-5 videreføres, sistnevnte for så vidt gjelder særavgifter og motorkjøretøyavgifter. Pålegg om bokføring kan ilegges overfor skattepliktige og tredjeparter som er bokføringspliktige etter bokføringsloven.

#### **24.11.2 Til § 11-2 Pålegg om revisjon**

Bestemmelsen svarer til ligningsloven § 6-7 nr. 1 til 4 og merverdiavgiftsloven § 16-8 første til fjerde ledd. Adgangen til å ilegge pålegg om revisjon skal gjelde generelt etter loven, men antas først og fremst å ha betydning på områdene formues- og inntektsskatt og merverdiavgift.

### 24.11.3 Til § 11-3 Klage over pålegg

Bestemmelsen gir felles regler om klage over pålegg om bokføring og pålegg om revisjon, og bygger på ligningsloven § 6-7 femte ledd og merverdiavgiftsloven § 16-8 femte ledd om klage over pålegg om revisjon.

## 24.12 Kapittel 12 Endring uten klage

### 24.12.1 Til § 12-1 Endring av skattefastsetting mv.

Skatteforvaltningsloven § 12-1 er lovens hovedbestemmelse om myndighetenes adgang til å endre skattefastsettingen. Bestemmelsen gjelder en annen fastsettingsform enn egenfastsetting etter kapittel 9 som er lovens utgangspunkt og normalordning ved den ordinære fastsettingen.

*Første ledd første punktum* slår fast at skattemyndighetene som nevnt i § 2-7 kan endre enhver skattefastsetting når fastsettingen er uriktig eller skattelovgivningen forutsetter eller foreskriver endringer i andre tilfeller.

Skattemyndighetenes endringsadgang etter § 12-1 gjelder både skattefastsettingen slik den er fastsatt av den skattepliktige, den trekkpliktige eller skattemyndighetene ved den ordinære fastsettingen etter lovens kapittel 9, og skattefastsettingen slik den foreligger som følge av senere vedtak fra skattemyndighetene etter lovens kapittel 12 (vedtak om endring av vedtak i endringssak). Ordet «enhver» er tatt inn i lovteksten for å understreke dette. Det betyr blant annet at skatteforvaltningsloven § 12-1 både gir hjemmel for endring av den ordinære fastsettingen, og endring av vedtak i endringssak.

Hvorvidt en fastsetting er «uriktig» eller ikke, beror på om skattereglene er anvendt riktig på det faktiske forhold som fastsettingen skal bygge på. De alminnelige sivilrettslige bevisreglene skal gjelde når skattemyndighetene vurderer om det er grunnlag for å endre skattefastsettingen.

Alternativet «når skattelovgivningen foreskriver eller forutsetter endringer i andre tilfeller» gir hjemmel for å endre skattefastsettinger som var riktige når de ble foretatt. Med lovgivningen menes ikke bare formell lov, men også rettsregler som følger av forskrifter og skatteavtaler med andre land. Eksempler på at lovgivningen foreskriver endring er skatteloven § 14-7 første ledd om tilbakeføring av underskudd, § 14-70 fjerde ledd om manglende oppfyllelse av vilkår for skattefritak og § 14-80 annet ledd om omgjøring av ligning ved utjevning av åndsverksinntekt. Et eksempel på at lovgivningen forutsetter endring er at vilkårene for nedsettelse av skatt etter skatteloven § 2-1 tiende ledd ikke lenger er oppfylt som følge av opphold i Norge i perioden etter at ligningen fastsatt.

Det følger av *første ledd annet punktum* at skattemyndighetenes adgang til å fatte vedtak om endring av skattefastsetting skal gjelde tilsvarende når «det ikke foreligger» noen

ordinær skattefastsetting etter reglene i kapittel 9. Hensynet til korrekt beskatning tilsier at skattemyndighetene bør ha hjemmel til å fatte vedtak om skattefastsettingen også i slike tilfeller. Bestemmelsen kommer til anvendelse både når den manglende fastsettingen skyldes at den skattepliktige ikke har levert skattemelding, og i tilfeller hvor det er andre årsaker til at det ikke er gjennomført noen fastsetting etter lovens kapittel 9.

Det følger av § 12-1 første ledd at det er det opp til skattemyndighetene å vurdere om skattefastsettingen skal tas opp til endring, jf. at fastsettingen «kan» endres. Dette innebærer for det første at skattemyndighetene ikke plikter å endre enhver skattefastsetting selv om grunnvilkårene for endring er oppfylt. For det andre har den skattepliktige ikke krav på at fastsettingen tas opp til endring i saker hvor endringen vil være til hans eller hennes fordel. Hvorvidt endringen skal gjennomføres, beror på en nærmere vurdering i hvert enkelt tilfelle.

*Annet ledd* fastsetter at Oljeskattekontoret kan kreve at Klagenemnda for petroleumsskatt skal overprøve vedtak truffet av Oljeskattenemnda. Bestemmelsen viderefører petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav g femte ledd og er et unntak fra hovedregelen om at det organet som har fattet vedtak om skattefastsetting i første instans, skal kunne endre vedtaket i ettertid.

*Tredje ledd* angir hvilke hensyn skattemyndighetene skal ta i betraktning når de vurderer om det er grunn til å ta skattefastsettinger opp til endring etter første og annet ledd. Bestemmelsen bygger på ligningsloven § 9-5 nr. 7.

Vurderingen etter tredje ledd skal gjennomføres enten endringen er til gunst eller til ugunst for den skattepliktige.

Det er som hovedregel det organet som har myndighet til å fatte vedtaket om endring av skattefastsettingen, som skal foreta den forutgående vurderingen av om saken skal tas opp til endring. I tilfeller der myndigheten til å ta opp saken og å fatte vedtaket er delt mellom to organer, vil likevel begge måtte foreta den skjønnsmessige vurderingen etter tredje ledd på hvert sitt stadium av saken. *Tredje ledd annet punktum* er et utslag av dette.

*Fjerde ledd* har bestemmelser om at skattemyndighetene i visse tilfeller har plikt til å endre skattefastsettingen, jf. at fastsettingen «skal» tas opp til endring. Endring skal da skje uten at myndighetene vurderer om det er grunn til å gjennomføre endringen. Det er heller ikke et vilkår at den skattepliktige har fremmet krav om endringen.

*Bokstav a* gjelder endring som følger av, eller forutsettes i, en domstolsavgjørelse. Tilsvarende bestemmelser finnes i dag i ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a og merverdiavgiftsloven § 18-4 femte ledd.

*Bokstav b* gjelder endring av fastsetting som følge av at skattemyndighetene har inngått avtale med fremmede stater for å avverge dobbeltbeskatning. En tilsvarende bestemmelse finnes i dag i ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav c.

#### **24.12.2 Til § 12-2 Skjønnsfastsetting**

Skatteforvaltningsloven § 12-2 gjelder skjønnsfastsetting av det faktiske grunnlaget for skattefastsettingen der dette ikke framgår av opplysningene som foreligger i saken. Bestemmelsen er ikke i seg selv en selvstendig hjemmel for endring av skattefastsettingen, men kommer til anvendelse når skattemyndighetene bruker endringsadgangen som følger av § 12-1. Regelen gir adgang til skjønnsfastsetting ved alle de tre formene for skattefastsetting som følger av lovens kapittel 9.

*Første ledd* inneholder vilkårene for skjønnsfastsetting. Bestemmelsen angir to alternative vilkår for at skattemyndighetene kan fastsette det faktiske grunnlaget for skattefastsettingen ved skjønn, henholdsvis at «det ikke foreligger noen fastsetting» etter lovens kapittel 9 og at «leverte meldinger ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på».

*Annet ledd* regulerer utfallet av skattemyndighetenes skjønnsutøvelse. Det faktiske grunnlaget for fastsettingen skal ifølge bestemmelsen settes til det som framstår som riktig ut fra opplysningene i saken. Formålet med skjønnet er således at myndighetenes skal søke å finne den formuen, inntekten, omsetningen mv. som den skattepliktige faktisk har hatt. Vurderingen skal baseres på en fri bevisvurdering av den informasjon som skattemyndighetene har tilgjengelig fra skattemeldingen, egne kontrollundersøkelser og andre kilder.

#### **24.12.3 Til § 12-3 Endring av vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret**

Bestemmelsen gir skattemyndighetene hjemmel til å endre vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret eller i forenklet registreringsordning når det samtidig er truffet vedtak etter § 12-1 som har direkte sammenheng med registrerings- eller slettingsvedtaket. Bestemmelsen viderefører merverdiavgiftsloven § 18-4 første ledd annet punktum.

Vedtak om registrering og sletting i Merverdiavgiftsregisteret eller i forenklet registreringsordning er i utgangspunktet ikke en del av skattefastsettingen. Skattemyndighetenes adgang til å endre slike vedtak følger dermed normalt ikke bestemmelsene om endring av skattefastsetting. En konsekvens av at slike vedtak likevel kan fattes i medhold av § 12-3 når vilkårene der er oppfylt, er at det er bestemmelsene i §§ 12-1 til 12-8 som regulerer hvilke frister som gjelder for å fatte vedtakene, om vedtakene senere kan endres osv.

#### **24.12.4 Til § 12-4 Summarisk fellesoppgjør**

*Første ledd* bestemmer at skattemyndighetene kan fatte vedtak om et summarisk oppgjør av skatt og arbeidsgiveravgift på arbeidsgiverens hånd dersom arbeidsgivere har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om ytelser til ansatte og det vil medføre uforholdsmessig byrde å gjennomføre ordinære endringssaker for den enkelte ansatte. Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 9-5 nr. 8 første ledd første punktum med enkelte språklige endringer.

*Annet ledd* gir departementet hjemmel til å fastsette forskrift om beregning og gjennomføring av summarisk fellesoppgjør. Departementet kan i medhold av annet ledd også gi forskrift om hvilke organer som skal kunne fatte vedtak om summarisk fellesoppgjør.

#### **24.12.5 Til § 12-5 Fastsetting for flere beskatningsperioder under ett**

Bestemmelsen viderefører merverdiavgiftsloven § 18-1 annet ledd, og skal gjelde generelt.

*Første punktum* bestemmer at skattemyndighetene i medhold av § 12-1 kan fatte vedtak om skattefastsetting for flere beskatningsperioder samlet dersom den skattepliktige har beskatningsperiode på seks måneder eller kortere. Vedtaket kan likevel ikke omfatte beskatningsperioder som til sammen overstiger ett år.

*Annet punktum* er et unntak fra første ledd. Bestemmelsen fastslår at retting av konkrete poster i en skattefastsetting må knyttes til bestemte beskatningsperioder.

#### **24.12.6 Til § 12-6 Frister for endring av skattefastsetting mv.**

Bestemmelsen kommer til anvendelse både ved endringer til gunst og til ugunst for den skattepliktige. Bestemmelsen skal dessuten gjelde både for vedtak om endring av den ordinære skattefastsettingen, og ved senere omgjøring av vedtak om endring av skattefastsetting (endring av vedtak i endringssak). Fjerde ledd er likevel bare aktuell ved endring av vedtak i endringssak.

*Første ledd første punktum* slår fast hovedregelen om at fristen for å ta opp en skattefastsetting til endring, skal være fem år. Fristen regnes fra utgangen av beskatningsperioden (det året eller den terminen skatten ilegges for). Dette innebærer for eksempel at fristen for å endre skattefastsettingen for inntektsåret 2012 regnes fra utgangen av dette kalenderåret. I tilfeller hvor fastsettingen gjelder en kortere beskatningsperiode enn et år, for eksempel merverdiavgift som fastsettes i tomånedlige terminer, regnes fristen fra utløpet av den enkelte termin.

*Annet punktum* regulerer fristutgangspunktet i saker hvor fastsettingen skjer som følge av en beskatningsutløsende hendelse, ikke for en beskatningsperiode som et år eller en

termin. Eksempler på skattearter som omfattes av denne bestemmelsen er artistskatt som fastsettes når en utenlandsk artist utøver aktivitet i Norge og kildeskatt på utbytte som fastsettes i etterkant av tidspunktet for utbytteutdelingen. Fristen starter i slike tilfeller ved utgangen av det kalenderåret da den ordinære fristen for å gjennomføre fastsetting, løp ut.

*Tredje punktum* viderefører gjeldende rett etter merverdiavgiftskompensasjonsloven.

*Annet ledd første punktum* fastsetter unntak fra femårsfristen dersom den skattepliktige ilegges skjerpet tilleggsskatt eller anmeldes for brudd på straffebestemmelsene i straffeloven §§ 378 og 379. Endring av skattefastsetting kan da foretas i ti år. Den utvidede endringsadgangen omfatter bare de delene av skattefastsettingen (de forhold) som den skattepliktige har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om.

*Annet ledd annet punktum* bestemmer at fastsettingen som foretas i medhold av første punktum faller bort dersom vedtaket om skjerpet tilleggsskatt oppheves eller anmeldelsen ikke leder til straffereaksjon. For vedtak om skjerpet tilleggsskatt er det uten betydning om opphevingen skyldes at vedtaket gjøres om ved et forvaltningsvedtak eller en domstolsavgjørelse. At endringen «bortfaller» innebærer at fastsettingen blir slik den ville vært dersom vedtaket ikke hadde blitt fattet.

Et vedtak som gjelder flere beskatningsperioder, kan både inneholde endringer for perioder som ligger innenfor og utenfor den ordinære femårsfristen som følger av første ledd. Annet ledd annet punktum regulerer bare hva som skal skje med endringene for perioder som ligger mer enn fem år tilbake i tid dersom vilkårene i annet ledd første punktum ikke er oppfylt. Den delen av et vedtak som gjelder skattefastsettinger innenfor femårsfristen vil etter omstendighetene kunne bli stående selv om den skattepliktige ikke ilegges skjerpet tilleggsskatt eller straffes. Dette skyldes at det for endringer innenfor femårsfristen, er tilstrekkelig at grunnvilkårene i § 12-1, henholdsvis at fastsettingen er uriktig, at loven foreskriver eller forutsetter endring eller at det ikke foreligger noen fastsetting, er oppfylt. Det er ikke et nødvendig vilkår for endring at den skattepliktige har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller har utvist den skyld som kreves for illeggelse av skjerpet tilleggsskatt eller straff.

*Tredje ledd* viderefører ligningsloven § 9-6 nr. 4, og skal gjelde generelt. Bestemmelsen slår fast at en skattefastsetting ikke kan tas opp til endring mer enn to år etter den skattepliktiges død. Toårsfristen gjelder ikke så lenge boet verken er overtatt av selvskiftende arvinger eller er endelig oppgjort uten slik overtaking. Dersom toårsfristen løper ut etter den generelle fristen på fem eller ti år, er det den generelle fristen som setter grense for hvor lenge fastsettingen kan tas opp til endring. Toårsfristen i tredje ledd kan dermed ikke utvide endringsadgangen som følger av første eller annet ledd.

*Fjerde ledd* gjelder bare ved omgjøring av et vedtak om endring av skattefastsetting. *Første punktum* slår fast skattemyndighetene må ta opp en slik sak til endring senest



fire måneder etter at vedtaket ble fattet dersom endringen er til ugunst for den skattepliktige, med mindre det foreligger nye opplysninger i saken. Regelen innebærer en begrensning i skattemyndighetenes adgang til å endre sin rettsanvendelse eller skjønnsmessige fastsetting til skade for den skattepliktige i de tilfellene det ikke foreligger nye opplysninger i saken. Fristen regnes fra det tidspunktet da vedtaket som endres, ble fattet. Dersom fristen på fire måneder løper ut etter utløpet av de ordinære fristene som følger av første til tredje ledd, skal det være disse fristene som setter grense for endringsadgangen. Bestemmelsen i *annet punktum* er tatt med for å presisere dette.

Fristene etter § 12-6 avbrytes ved at fastsettingen *tas opp* til endring. Ligningsloven § 9-6 har en tilsvarende fristavbruddsbestemmelse i dag. Hva som skal til for at en sak er tatt opp, vil kunne variere noe etter omstendighetene i den enkelte sak. Når skattemyndigheten tar initiativ til endringen, for eksempel etter at det har vært kontroll hos den skattepliktige, er utgangspunktet at fristen avbrytes ved at myndighetene varsler den skattepliktige om at fastsettingen eller en nærmere angitt del av denne tas opp til endring. Det er ikke tilstrekkelig at skattemyndighetene har bedt den skattepliktige om å redegjøre for forhold av betydning for fastsettingen.

*Femte ledd* viderefører reglene i ligningsloven § 9-6 nr. 6 om at skattemyndighetene i visse tilfeller kan vedta økning av pensjonsgivende inntekt mv. etter at de ordinære endringsfristene er utløpt.

#### **24.12.7 Til § 12-7 Utsatt friststart**

Bestemmelsen bygger på ligningsloven § 9-6 nr. 7 med enkelte språklige endringer. Utgangspunktet for fristene etter § 12-6 forskyves i tid når endringer skyldes at skattelovgivningen foreskriver eller forutsetter endring av fastsettingen som følge av omstendigheter som inntreffer etter fastsettingen. Fristen starter i slike tilfeller å løpe ved utgangen av det kalenderåret vilkårene for endring ble oppfylt.

#### **24.12.8 Til § 12-8 Unntak fra fristene for å ta opp skattefastsetting mv. til endring**

Bestemmelsens *bokstav a* fastsetter at fristene i § 12-6 ikke skal være til hinder for at en fastsetting tas opp til endring når endringen følger av eller forutsettes i en domstolsavgjørelse. Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav c og merverdiavgiftsloven § 18-4 femte ledd, bortsett fra at det etter skatteforvaltningsloven ikke foreslås å gjelde noen ettårsfrist for gjennomføring av endringen.

I følge *bokstav b* skal endringsfristene i § 12-6 heller ikke være til hinder for at en fastsetting tas opp til endring når endringen skjer som følge av en uttalelse fra

Sivilombudsmannen i en sak der den skattepliktige er part. Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav d.

*Bokstav c* er ny, og bestemmer at fristene i § 12-6 ikke er til hinder for at en fastsetting tas opp til endring når det er åpenbart at vanskelige livsforhold hos den skattepliktige har ført til uriktig skjønnsfastsetting.

#### **24.12.9 Til § 12-9 Fordeling av kompetanse mellom Oljeskattenemnda og andre skattemyndigheter**

Bestemmelsen er en videreføring av petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav e og fastsetter at Oljeskattenemnda avgjør med bindende virkning for andre skattemyndigheter enn Klagenemnda for petroleumsskatt hvilke inntekts- og formuesposter som omfattes av petroleumsskatteloven § 5 første ledd og hva som skal anses som skattepliktig inntekt og fradragsberettiget kostnad for finansielle poster som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 d annet til syvende ledd.

#### **24.12.10 Til § 12-10 Endring av skattefastsetting overfor trekkpliktige etter artistskatteloven og svalbardskatteloven**

Bestemmelsen fastsetter at vedtak om endring av skattefastsetting kan fattes overfor den som har trekkplikt etter artistskatteloven og svalbardskatteloven. Bestemmelsen er et unntak fra hovedregelen som følger forutsetningsvis av § 12-1 om at det bare er den skattepliktige som er part i en sak om endring av skattefastsettingen.

#### **24.12.11 Til § 12-11 Endring uten klage av andre enkeltvedtak enn vedtak om skattefastsetting**

Bestemmelsen gir regler om endring av avgjørelser som er enkeltvedtak etter § 1-2 bokstav d, men som ikke er vedtak om skattefastsetting.

*Første, annet og tredje ledd* tilsvarer forvaltningsloven § 35 første, annet og tredje ledd. Begrepet "klageinstans" er ment å ha samme betydning som i skatteforvaltningslovens kapittel om klage, jf. lovutkastet § 13-3. Forvaltningsloven § 35 fjerde ledd anses ikke å ha relevans på skatteområdet, og det foreslås derfor ikke noen tilsvarende bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 12-11.

*Fjerde ledd* tilsvarer forvaltningsloven § 35 femte ledd.

## 24.13 Kapittel 13 Klage

### 24.13.1 Til § 13-1 Hvilke avgjørelser som kan påklages og hvem som har klagerett

Bestemmelsen fastsetter på uttømmende måte hvilke avgjørelser som kan påklages etter reglene i kapittel 13. I tillegg inneholder den hovedregelen om hvem som har klagerett.

*Første ledd første punktum* fastsetter at det er klagerett på «enkeltvedtak». Med enkeltvedtak menes en avgjørelse som treffes av skattemyndighetene etter skatteforvaltningsloven og som er bestemmende for rettigheter og plikter til en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekpliktig, jf. lovutkastet § 1-2 bokstav d. Vedtak om skattefastsetting er en gruppe enkeltvedtak. Begrepet «vedtak om skattefastsetting» er ikke definert i skatteforvaltningsloven. Slike vedtak har imidlertid det til felles at de er bestemmende for en skattepliktigs forpliktelse til å svare skatt. Det vises til omtalen i punkt 7.3.4.2 for en nærmere redegjørelse for hva som er et vedtak om skattefastsetting.

Det følger av *annet ledd første punktum* at klageinstansens vedtak i klagesak ikke kan påklages. Bestemmelsen slår fast prinsippet om at det bare foreligger rett til ett klage-trinn. I *annet punktum* er det et unntak fra første punktum som innebærer at det er klageadgang på klageinstansens vedtak om å avvise klagen. Adgangen til å påklage avvisningsvedtak skal likevel ikke gjelde dersom underinstansen traff vedtak om å avvise klagen eller underinstansen har prøvd avvisningsspørsmålet og kommet til at vilkårene for realitetsbehandling er til stede, jf. *bokstav a og b*. Bestemmelsen er begrunnet i at avvisningsspørsmålet i begge tilfeller vil være prøvd to ganger. *Bokstav c og d* fastsetter at det heller ikke er klageadgang på avvisningsvedtak når Kongen ville vært klageinstans og når klagen er avvist av en uavhengig klagenemnd.

Klagen må gjelde innholdet i vedtaket. Det er ikke anledning til å klage over saksbehandlingsfeil eller begrunnelsen som gis i vedtaket uten at det fremmes krav om omgjøring av selve vedtaket eller fastsettingen.

Det er «den vedtaket retter seg mot» som har klagerett etter § 13-1. I tillegg har den som er «endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt» klagerett over fastsetningsvedtak.

Alternativet «den vedtaket retter seg mot» skal tolkes strengt. Det klare utgangspunktet er at et vedtak om den skattepliktiges skatt bare retter seg mot den skattepliktige selv. Andre enkeltvedtak enn vedtak om skattefastsetting kan både rette seg mot en skattepliktig og en tredjepart. En tilsvarende streng fortolkning av begrepet «den vedtaket retter seg mot» skal gjelde ved vurderingen av om andre enn den aktuelle skattepliktige eller tredjeparten har klagerett over slike vedtak.

I skatteforvaltningsloven § 12-10 er det hjemmel for skattemyndighetene til å gjøre trekkpliktige etter artistskatteloven og svalbardskatteloven til part i saker om skattefastsettingen til den skattepliktige. Dersom skattemyndighetene benytter seg av denne adgangen, har den trekkpliktige klagerett fordi vedtaket retter seg mot vedkommende.

Alternativet «endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt» innebærer at tredjeparter som er solidarisk ansvarlig for skatten, også har rett til å klage over vedtak om skattefastsetting for den skattepliktige. Hvorvidt en tredjepart har et solidaransvar, beror på en tolkning av de ulike bestemmelsene om solidaransvar i skattelovgivningen. Slike bestemmelser er samlet i skattebetalingsloven §§ 16-10 til 16-14 og §§ 16-30 til 16-50, men det finnes regler som pålegger slikt ansvar også andre steder i skattelovgivningen, eksempelvis merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd.

Det at tredjeparten må være «endelig» ansvarlig for skatten, innebærer at tredjeparten ikke har klagerett dersom vedkommende har et regresskrav mot andre tredjeparter etter å ha betalt skattekravet.

Arbeidsgivere som gjøres ansvarlig for manglende forskuddstrekk etter skattebetalingsloven § 16-20 har ikke rett til å klage på skattefastsettingen til arbeidstakeren. Denne bestemmelsen pålegger arbeidsgivere et ansvar for brudd på egen trekkplikt etter skattebetalingsloven, ikke et ansvar for den skattepliktiges skatt.

Trekkpliktige etter artistskatteloven og svalbardskatteloven kan gjøres ansvarlig for manglende innbetalt skatt, jf. artistskatteloven § 7 femte ledd og svalbardskatteloven § 5-2 sjette ledd. Disse trekkpliktige har derfor klagerett fordi de er endelig ansvarlig for skatten til den skattepliktige. Klagerett vil i slike tilfeller også kunne dersom vedtaket er fattet overfor den trekkpliktige med hjemmel i skatteforvaltningsloven § 12-10, jf. ovenfor. Trekkpliktige selskaper som utbetaler utbytte til utenlandske aksjonærer, har derimot ikke klagerett etter § 13-1. Disse kan bare stilles til ansvar for brudd på egen trekkplikt, ikke gjøres solidarisk ansvarlig for den skattepliktiges skatt dersom trekkplikten er overholdt.

#### **24.13.2 Til § 13-2 Klage fra andre**

Skatteforvaltningsloven § 13-2 har regler om klagerett for andre enn den vedtaket gjelder. Bestemmelsen viderefører ligningsloven §§ 9-3 og 9-4 med enkelte endringer.

*Første ledd* bestemmer at aksjeselskap og allmennaksjeselskap kan klage over vedtak om verdsetting av aksjene i selskapet.

Det følger av *annet ledd* at selskap hvor deltakerne skattlegges etter §§ 10-40 til 10-45 i skatteloven, kan klage på vedtak om fastsetting av formue og inntekt fra selskapet.

*Tredje ledd* fastslår at boligselskap kan klage på vedtak om fastsetting av formue og inntekt fra selskapet.

Etter *fjerde ledd* har den som skal betale eiendomsskatt samme rett som den skattepliktige til å klage over avgjørelse som får betydning for eiendomsskatten. Regelen er en videreføring av ligningsloven § 9-4.

### **24.13.3 Til § 13-3 Klageinstans**

Bestemmelsen angir hvilke organer som er klageinstans i klagesaker etter skatteforvaltningsloven.

*Første ledd* fastsetter lovens utgangspunkt om at klageinstansen er det forvaltningsorgan som er nærmest overordnet det organet som traff vedtaket. Bestemmelsen er i samsvar med forvaltningsloven § 28 første ledd. I medhold av denne bestemmelsen skal Toll- og avgiftsdirektoratet avgjøre klager over tollregionenes vedtak om fastsetting av særavgifter og motorkjøretøyavgifter. Skattedirektoratet skal avgjøre klager over skattekontorets vedtak om fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon. Bestemmelsen innebærer også at de to direktoratene er klageinstans ved klager over andre enkeltvedtak enn vedtak om skattefastsetting fra skattekontorene og tollregionene.

Annet til femte ledd inneholder praktisk viktige bestemmelser om uavhengige nemnder som klageinstanser ved klage over vedtak om skattefastsetting.

*Annet ledd første punktum* bestemmer at Skatteklagenemnda er klageinstans ved klager over vedtak om formues- og inntektsskatt, artistskatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift. *Annet punktum* fastsetter at Skatteklagenemnda også skal være klageinstans ved klage over vedtak fra Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet om ileggelse av tvangsmulkt og overtredelsesgebyr. Det følger av *tredje punktum* at saker fremmes for Skatteklagenemnda av et eget sekretariat underlagt Skattedirektoratet. Sekretariatet kan ikke instrueres i faglige spørsmål, jf. lovutkastet § 2-9 tredje ledd.

*Tredje ledd første punktum* bestemmer at Skatteklagenemnda for Svalbard er klageinstans ved klager over vedtak fra skattekontoret om skatt etter svalbardskatteloven. Bestemmelsen viderefører svalbardskatteloven § 4-2 og forskrift 4. desember 2007 nr. 1354 om ligningsmyndigheter for Svalbard § 1 annet ledd første punktum. Det følger av *annet punktum* at saker fremmes for Skatteklagenemnda for Svalbard av skattekontoret.

*Fjerde ledd første punktum* bestemmer at Klagenemnda for petroleumsskatt er klageinstans ved klager over vedtak om skatt på formue og inntekt fra utvinning og rørledningstransport som nevnt i petroleumsskatteloven § 5 første ledd. Bestemmelsen

viderefører petroleumsskatteloven § 6 første ledd bokstav c første ledd første punktum. *Annet punktum* fastsetter at Oljeskattekontoret fremmer saker for Klagenemnda for petroleumsskatt. Bestemmelsen viderefører petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav f første punktum.

#### **24.13.4 Til § 13-4 Klagefrist. Oppreisning for oversittelse av klagefristen.**

*Første ledd* angir hovedregelen om at klagefristen skal være seks uker. Bestemmelsen gjelder både klager på vedtak om skattefastsetting og andre enkeltvedtak etter lovutkastet § 1-2 bokstav d. Fristene beregnes etter reglene i lovutkastet § 5-6.

*Annet ledd* fastsetter at dersom klageren er avhengig av å få opplysninger fra skattemyndighetene for å klage, kan klageren levere klage innen seks uker etter at skattemyndighetene har sendt de nødvendige opplysningene. Bestemmelsen innebærer i praksis at starttidspunktet for klagefristen utsettes når klageren mangler opplysninger for å benytte seg av klageretten som følger av § 13-1.

*Tredje ledd* har bestemmelser om oppreisning for fristoversitting dersom klageren ikke har klaget innen utløpet av klagefristen. *Første punktum* fastsetter at skattemyndighetene kan ta klagen under behandling selv om klagefristen er oversittet, dersom det er grunn til det under hensyn til blant annet spørsmålet betydning, klagerens forhold, sakens opplysning og den tid som er gått. Det er opp til skattemyndighetenes frie skjønn å vurdere om oppreisning skal gis, jf. formuleringen om at klagen "kan" tas til behandling. Bestemmelsen forutsetter at det beror på en konkret helhetsvurdering om det er grunn til å behandle klagen. Hensynene som framgår av lovteksten er de samme som hensynene som skattemyndighetene skal ta i betraktning når de vurderer om det er grunn til å ta opp skattefastsettingen til endring etter § 12-1 første ledd. Det vises til merknadene til denne bestemmelsen for en nærmere redegjørelse for de ulike hensynene. Det følger av *annet punktum* at en klage ikke kan tas under behandling som klagesak dersom det har gått mer enn ett år siden vedtaket ble truffet. Tilsvarende bestemmelser følger i dag av forvaltningsloven § 31 tredje ledd og ligningsloven § 9-2 nr. 8.

Et vedtak om å avvise en klage innenfor ettårsfristen i annet ledd annet punktum kan påklages etter § 13-1. En klage som kommer inn etter at fristen er utløpt, må behandles som en anmodning om at skattemyndighetene tar opp saken til endring av eget tiltak etter lovens kapittel 12. Det er ikke klagerett på eventuelle beslutninger fra myndighetene om ikke å bruke denne kompetansen.

#### **24.13.5 Til § 13-5 Klagens adressat, form og innhold**

*Første ledd* har bestemmelser om hvor klagen skal sendes. *Første punktum* fastsetter at klagen skal leveres til det organet som fattet vedtaket som påklages. *Annet punktum* gjør unntak fra dette ved klager over vedtak fra Oljeskattenemnda. Bestemmelsen

fastsetter at klage over vedtak fra nemnda, på samme måte som etter gjeldende rett, skal leveres til Oljeskattekontoret. Oljeskattekontoret skal forberede saken og utarbeide innstilling til vedtak for Klagenemnda for petroleumsskatt. Myndigheten til å fatte vedtak på det forberedende klagestadiet, det vil si avvise klagen eller omgjøre vedtaket dersom klagen er begrunnet, jf. § 13-6 første og annet ledd, skal likevel ligge hos Oljeskattenemnda.

*Annet ledd* bestemmer at klagen skal være skriftlig.

*Tredje ledd* har bestemmelser om krav til klagens innhold. *Første punktum* fastsetter at klagen skal nevne det vedtak som det klages over, og om påkrevd gi opplysninger til bedømmelse av klagerett og av om klagefristen er overholdt. Bestemmelsen er en videreføring av forvaltningsloven § 32 første ledd bokstav c. *Annet punktum* fastsetter at klagen skal inneholde bestemte påstander og redegjøre for de forhold påstandene bygger på. *Tredje punktum* er en videreføring av merverdiavgiftsloven § 19-1 tredje ledd. Bestemmelsen slår fast at klage over vedtak om fastsetting av merverdiavgift ved skjønn på grunn av manglende levering av skattemelding, bare kan behandles når klageren samtidig med klagen sender inn skattemelding for den eller de terminer vedtaket gjelder.

*Fjerde ledd* fastsetter at dersom en erklæring om klage inneholder feil eller mangler, skal organet som mottok klagen sette en kort frist for retting eller utfylling. Bestemmelsen viderefører forvaltningsloven § 32 tredje ledd.

#### **24.13.6 Til § 13-6 Saksforberedelse i klagesak**

Bestemmelsen gir regler om den forberedende klagesaksbehandlingen.

*Første ledd* fastslår at de de alminnelige saksbehandlingsreglene i lovens kapittel 5 gjelder tilsvarende, med mindre noe annet følger av § 13-6 selv.

Det følger av *annet ledd* at underinstansen skal avvise klagen dersom vilkårene for å behandle klagen ikke er oppfylt. Bestemmelsen er en videreføring av forvaltningsloven § 33 annet ledd tredje punktum. Ligningsloven inneholder ingen tilsvarende bestemmelse i dag. For saker som i dag behandles etter denne loven innebærer forslaget dermed at skattemyndighetene får en adgang til å avvise klager som de ikke har etter gjeldende rett.

*Tredje ledd* fastsetter at underinstansen kan endre vedtaket sitt dersom den finner klagen begrunnet. Underinstansens endringskompetanse etter denne bestemmelsen er begrenset til tilfeller hvor endringen er til den skattepliktiges fordel, jf. vilkåret om at underinstansen finner klagen «begrunnet». Endringen kan medføre at den skattepliktige gis helt eller delvis medhold i klagen. Videre kan endringen enten medføre at vedtaket oppheves, eller at det endres. Bestemmelsen er en videreføring av

forvaltningsloven § 33 annet ledd annet punktum og ligningsloven § 9-8 nr. 1 annet punktum. Dersom underinstansens vedtak bare gir klageren delvis medhold i klagens påstand, kan vedtaket påklages etter § 13-1.

Det følger av *fjerde ledd første punktum* at underinstansen skal oversende saken til klageinstansen straks den er tilrettelagt. *Annet punktum* slår fast at underinstansen kan avgi uttalelse i saken.

*Femte ledd første og annet punktum* fastsetter at klageren skal ha kopi av underinstansen uttalelse i saken og av eventuell innstilling til vedtak i nemnd. Dette gjelder likevel ikke for opplysninger som kan unntas fra innsyn etter lovutkastet § 5-5 femte ledd, jf. *tredje punktum*.

#### **24.13.7 Til § 13-7 Klageinstansens kompetanse**

*Første ledd første punktum* fastsetter at klageinstansen skal avvise saken dersom vilkårene for å behandle klagen ikke er til stede. Det framgår av *annet punktum* at klageinstansen ikke er bundet av at underinstansen har ansett klagevilkårene for å foreligge. Bestemmelsene er en videreføring av forvaltningsloven § 34 første ledd første og annet punktum.

*Annet ledd første punktum* fastsetter at klageinstansen skal prøve alle sider av saken og ta hensyn til nye omstendigheter dersom den tar klagen under behandling. Bestemmelsen er en videreføring av forvaltningsloven § 34 annet ledd første punktum.

Det følger av *annet punktum* at klageinstansen skal vurdere de synspunkter som klageren kommer med, og den kan også ta opp forhold som ikke er berørt av klageren. Bestemmelsen pålegger klageinstansen å ta i betraktning alle de grunner som klageren har framført, men den er ikke bundet til dette. Klageinstansen kan basere sin avgjørelse på andre grunnlag enn de som inngår i klagen.

*Tredje ledd* fastsetter at klageinstansen enten selv kan treffe nytt vedtak i saken, eller oppheve det og sende saken tilbake til underinstansen til ny behandling. Bestemmelsen er en videreføring av forvaltningsloven § 34 fjerde ledd.

#### **24.13.8 Til § 13-8 Fordeling av kompetanse mellom Klagenemnda for petroleumsskatt og andre skattemyndigheter**

Bestemmelsen er en videreføring av petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav e og fastsetter at Klagenemnda for petroleumsskatt avgjør med bindende virkning for andre skattemyndigheter hvilke inntekts- og formuesposter som omfattes av petroleumsskatteloven § 5 første ledd og hva som skal anses som skattepliktig inntekt og fradragsberettiget kostnad for finansielle poster som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 d annet til syvende ledd.



### **24.13.9 Til § 13-9 Endring av Skatteklagenemndas avgjørelser**

Bestemmelsen gir Skatteklagenemnda adgang til å endre sine egne vedtak dersom det foreligger nye omstendigheter og tungtveiende hensyn tilsier at saken tas opp. Endringsadgangen er ment som en sikkerhetsventil for de tilfeller der det er helt klart at vedtaket er feil. Nemndas endringsadgang er begrenset til å gjelde innenfor den alminnelige femårsfristen i lovutkastet § 12-6 første ledd.

## **24.14 Kapittel 14 Administrative reaksjoner**

### **24.14.1 Til § 14-1 Tvangsmulkt**

*Første ledd bokstav a* gir en adgang for skattemyndighetene til å ilegge en daglig løpende tvangsmulkt når opplysningsplikten etter lovens kapittel 7 eller kapittel 8 ikke oppfylles innenfor de frister som er satt, eller når det er feil ved de opplysninger som gis. Tilsvarende gjelder når opplysninger som kreves etter reglene i §§ 10-1, 10-2, 10-5, 10-6 og 10-7 ikke blir levert innen den frist som er satt for levering av slike opplysninger.

*Første ledd bokstav b* gir hjemmel for å ilegge den som ikke følger pålegg om bokføring tvangsmulkt. Bestemmelsen viderefører de gjeldende bestemmelser om dette i ligningsloven, merverdiavgiftsloven, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven og særavgiftsloven.

*Annet ledd* har regler om tvangsmulktens størrelse. Tvangsmulktens størrelse er koblet til rettsgebyret, slik at satser og grenser automatisk reguleres med endringer i dette. Tvangsmulkten skal fastsettes med et fast beløp hver dag dersom plikten som er grunnlag for tvangsmulkten, ikke oppfylles. Tvangsmulkt etter første ledd bokstav a skal normalt utgjøre et halvt rettsgebyr per dag. Tvangsmulkten vil slutte å løpe når plikten oppfylles eller den er kommet opp til det lovbestemte maksimumsbeløpet, se nedenfor. I tilfeller hvor det foreligger brudd på opplysningsplikten etter lovens kapittel 8 og det gjennomføres en skjønnsfastsetting etter § 12-2, jf. § 12-1, skal tvangsmulkten slutte å løpe. Dette foreslås ikke regulert direkte i loven, men følger av at formålet med tvangsmulkten ikke lenger foreligger. Fastsettingen av skatteforpliktelsen har da skjedd, og skattemyndighetene har formelt ikke lenger behov for opplysningene.

Tvangsmulktens størrelse for vedtak i tilfeller som omhandlet i første ledd bokstav b foreslås videreført som i dag. Det vil si at den daglig løpende tvangsmulkten normalt skal utgjøre ett rettsgebyr. Ett rettsgebyr er per 1. november 2014 fastsatt til kroner 860. Etter departementets vurdering vil dette innebære et for høyt beløp per dag for tilfeller som omhandlet i første ledd bokstav a. I slike tilfeller foreslås den daglige løpende tvangsmulkten normalt satt til ett halvt rettsgebyr.

*Av annet ledd tredje punktum* følger det at tvangsmulkten i særlige tilfeller kan settes lavere eller høyere. For opplysningssvikt etter kapittel 7 eller kapittel 8 kan den daglig løpende tvangsmulkten likevel ikke overstige to rettsgebyr. For bokføringspålegg videreføres grensen som i dag, det vil si at den daglige tvangsmulkten maksimalt kan utgjøre ti rettsgebyr.

Den øvre grense for hvor høy en tvangsmulkt kan bli er satt til 50 ganger rettsgebyret for tilfeller som omhandlet i første ledd bokstav a, og 1 million kroner for tilfeller som omhandlet i første ledd bokstav b, jf. *fjerde punktum*.

*Tredje ledd* gir skattemyndighetene adgang til i særlige tilfeller å frafalle eller ettergi påløpt tvangsmulkt.

*Fjerde ledd* innebærer en begrensning i adgangen til å ilegge tvangsmulkt. Det er ikke tilstrekkelig at levering er umulig. Det er i tillegg krav om at situasjonen ikke skyldes den ansvarliges egne forhold. For virksomheter vil det sjelden foreligge situasjoner som umuliggjør innlevering av opplysninger, føring av personallister eller medvirkning til kontrollundersøkelser. Det er et grunnleggende prinsipp at de skattepliktige svarer for sine medhjelpere handlinger, slik at vilkåret ikke anses oppfylt dersom forsinket innlevering for eksempel skyldes regnskapsfører eller revisor. Unntaket vil imidlertid kunne være aktuelt dersom det skjer en svikt i skattemyndighetenes elektroniske systemer for innlevering, som umuliggjør innlevering av opplysninger. I tillegg legger departementet til grunn at bestemmelsen skal anvendes slik at den viderefører ligningsloven § 10-1 nr. 3 som angir at forsinkelsesavgift ikke skal ilegges når skattyterens forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak.

*Femte ledd* innebærer at departementet i forskrift kan fastsette nærmere regler om grunnlaget for beregningen og om utmålingen av tvangsmulkten. Bestemmelsen kan for eksempel benyttes til å gi klargjørende regler for hva som er å anse som ett tilfelle ved bruk av beløpsgrensene, eller at nærmere avgrensede grupper av tilfeller skal ha en høyere normalsats. Med forslaget legger departementet ikke opp til en nedjustering av gjeldende satser.

#### **24.14.2 Til § 14-2 Saksbehandlingsregler for ileggelse av tvangsmulkt**

*Første ledd* slår fast at innkreving må iverksettes innen fire uker etter forfall. . Innkreving betyr i denne sammenheng at det sendes påkrav om betaling av tvangsmulkten. Tvangsmulkt etter skatteforvaltningsloven foreslås omfattet av skattebetalingsloven, jf. forslaget til endringer i skattebetalingsloven § 10-51, og vil dermed forfalle tre uker etter at melding om kravet er sendt. Dersom tvangsmulkten fortsetter å løpe etter treukersfristen vil den resterende del av tvangsmulkten forfalle løpende etter hvert som den oppstår. Konsekvensen av at innkrevingen ikke blir

iverksatt av skattemyndighetene innen fristen, vil være at tvangsmulkten bortfaller for den del av tvangsmulkten fristen ikke er overholdt for.

Plikten til å gi underretning følger av skatteforvaltningsloven § 5-9, men i *annet ledd* gis særlige regler om innholdet i underretningen ved vedtak om tvangsmulkt.

*Tredje ledd* bestemmer at tvangsmulkten skal tilfalle statskassen. Dette viderefører blant annet ligningsloven § 10-6 nr. 5.

#### **24.14.3 Til § 14-3 Tilleggsskatt**

Bestemmelsens *første ledd* inneholder de grunnleggende vilkår for at det skal kunne ilegges tilleggsskatt.

Et vilkår for å kunne bli ilagt tilleggsskatt skal være at skattepliktig har gitt «uriktig eller ufullstendig opplysning». Dette er en videreføring av vilkåret som framgår av ligningsloven § 10-2. I utgangspunktet er det gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger når skattepliktig gir opplysninger som ikke stemmer med de faktiske forhold. Utgangspunktet for vurderingen av om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger skal som tidligere være hva en lojal skattyter vil gi av opplysninger etter en objektiv standard. Dette innebærer at klart illojale tilpasninger vil innebære brudd på opplysningsplikten, selv om opplysningen i seg selv ikke kan sies å være uriktig. Dette kan for eksempel være tilfellet hvor en skattepliktig spekulerer i å kreve fradrag for konkrete utgifter som skattepliktig vet han ikke har krav på, og så gir isolert sett korrekte tilleggsopplysninger i skattemeldingen.

Unnlater skattepliktig helt å gi pliktige opplysninger, er dette et selvstendig grunnlag for ileggelse av tilleggsskatt etter forslagetets første ledd. Det framgår av lovutkastet kapittel 8 om opplysningsplikt om egne forhold at plikten til å gi opplysninger er knyttet til levering av skattemelding. Skattemeldingen skal inneholde alle opplysninger som har betydning for fastsatt skatt. Tilleggsskatt for unnlattelse av å gi pliktige opplysninger vil fortrinnsvis være aktuelt for næringsdrivende og virksomheter, da lønnstakere og pensjonister som mottar forhåndsutfylt skattemelding over formues- og inntektsskatt mv. kan unnlate å levere denne når opplysningene er riktige og fullstendige, jf. lovutkastet § 8-2 femte ledd. For å tydeliggjøre plikten til å gi lovpålagte opplysninger til skattemyndighetene mener departementet det er hensiktsmessig å fastslå dette som et selvstendig grunnlag for ileggelse av tilleggsskatt. En slik løsning er også lagt til grunn i de vedtatte bestemmelsene om skattesvik i ny straffelov som ikke er trådt i kraft ennå. Skattepliktiges opplysningsplikt om egne forhold er nærmere omtalt i punkt 14.2 ovenfor.

Det skal være et vilkår for ileggelse av tilleggsskatt at opplysningssvikten «kan føre til skattemessige fordeler». Om den foreliggende opplysningssvikten som vilkåret skal vurderes opp mot, ikke påvirker eller kunne ha påvirket grunnlaget for skatteberegningen, vil vilkåret ikke være oppfylt. Departementet ser ingen grunn til at

det skal ilegges tilleggsskatt om den foreliggende opplysningssvikten ikke får noen innvirkning på skatteberegningen. Når det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om formuesposter, vil ikke vilkåret om at det er eller kunne ha vært oppnådd en skattemessig fordel være oppfylt når det foreligger negativ formue.

*Annet ledd annet punktum* bestemmer at tilleggsskatt ikke kan ilegges utenfor fristene i lovutkastet §§ 12-6 til 12-8.

#### **24.14.4 Til § 14-4 Unntak fra tilleggsskatt**

I *første ledd* er det bestemt at tilleggsskatt ikke skal fastsettes når skattepliktiges forhold må anses unnskyldelig. Forslaget til bestemmelse gir anvisning på en subjektiv vurdering av den skattepliktiges forhold.

Departementet legger til grunn at det hovedsakelig ikke skal ilegges tilleggsskatt etter forslaget her i saker hvor det ikke ilegges tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven i dag. På merverdiavgiftsområdet vil et forhold blant annet kunne være unnskyldelig når skattepliktig kan godtgjøre tyveri eller svik fra medarbeidere, ansatte mv. av penger som er betalt for varer og tjenester når avgiftspliktig ikke kan bebreides for at dette ikke er oppdaget.

I vurderingen av om det foreligger unnskyldelige forhold skal det også være rom for å gi unntak fra tilleggsskatt på grunn av bagatellmessige feil hos en ellers lojal skattepliktig. Vurderingen av om et forhold er bagatellmessig vil måtte gjøres med utgangspunkt i det materielle rettsområdet feilen er begått på. Dette innebærer at vurderingene kan bli noe forskjellige avhengig av det underliggende materielle rettsområdet. Departementet antar imidlertid at det i mange av sakene som vil kunne falle inn under kategorien bagatellmessige feil, uansett ikke vil bli ilagt tilleggsskatt på grunn av unntaksbestemmelsen om at tilleggsskatt ikke skal ilegges når tilleggsskatten blir mindre enn 1 000 kroner, jf. omtale av dette nedenfor.

Etter bestemmelsens *annet ledd bokstav a* skal tilleggsskatt ikke ilegges av riktige og fullstendige opplysninger som er forhåndsutfylt i selvangivelsen. Unntaket er en konsekvens og praktisk tilpasning til ordningen med leveringsfritak for selvangivelse som ble innført for lønnstakere og pensjonister i 2008. Unntaket viderefører unntaket i ligningsloven § 10-3 nr. 2 bokstav a.

Et unntak for illeggelse av tilleggsskatt ved åpenbare regne- eller skrivefeil følger av bestemmelsens *annet ledd bokstav b*. Ligningsloven har i dag et likelydende unntak for tilleggsskatt. Verken merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven eller motorkjøretøy- og båtavgiftsloven har et lovfestet unntak i disse tilfellene. Siden bestemmelsene om tilleggsavgift etter disse lovene er «kan-regler», ilegges det ikke tilleggsskatt i disse tilfellene. Unntaksregelen blir således en videreføring av gjeldende rett og praksis på skatte- og avgiftsområdet.

*Annet ledd bokstav c* lovfester gjeldene praksis på merverdiavgiftsområdet om at det ikke skal ilegges tilleggsskatt når en skattepliktig har fakturert og bokført et salg, men har unnlatt å beregne merverdiavgift når selgeren godtgjør at kjøperen er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og ville hatt fradragsrett for avgiften. Tilsvarende gjelder når kjøper ville hatt rett til kompensasjon for merverdiavgift etter merverdiavgiftskompensasjonsloven.

Etter *annet ledd bokstav d* skal tilleggsskatt ikke ilegges når skattepliktig frivillig retter eller utfyller opplysninger som er blitt gitt tidligere, slik at det kan beregnes riktig skatt. Dette gjelder ikke hvis rettingen kan anses framkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som skattemyndighetene har fått fra andre. Tidligere ilagt tilleggsskatt skal ikke falle bort. Regelen er langt på vei en videreføring av gjeldende rett.

Etter bestemmelsens *annet ledd bokstav e* skal tilleggsskatt ikke ilegges når denne utgjør mindre enn 1 000 kroner for hvert forhold.

Bestemmelsens siste unntaksbestemmelse, *annet ledd bokstav f*, slår fast at det ikke skal ilegges tilleggsskatt når avgiftspliktig er død. Dette er en videreføring av gjeldende rett og praksis. Dersom skattepliktig dør etter at tilleggsskatt er ilagt skal kravet opprettholdes, selv om klage- og søksmålsfristen ikke er utløpt. Tilleggsskatten er da allerede blitt avdødes gjeld, og arvingenes overtakelse av denne innebærer ikke noe reelt ansvar for avdødes unndragelse.

#### **24.14.5 Til 14-5 Sats og beregningsgrunnlag for tilleggsskatt**

Etter bestemmelsens *første ledd* skal det være én ordinær sats for tilleggsskatt på 20 prosent.

Videre skal det i to tilfeller ilegges tilleggsskatt med en lavere sats enn 20 prosent. For det første skal tilleggsskatt ilegges med 10 prosent når opplysningssvikten er knyttet til opplysninger i skattemeldingen for formue og inntekt som er gitt ukrevd fra arbeidsgiver eller andre tredjeparter, som har opplysningsplikt etter forslag til ny skatteforvaltningslov kapittel 7. For det andre skal tilleggsskatt ilegges med 10 prosent når opplysningssvikten er knyttet til deltakere som skatlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48 for poster som selskapet har oppgitt etter lovutkastet § 8-9.

Tilleggsskatt skal beregnes av den skattemessige fordel som er eller kunne vært oppnådd. Ved tillegg på merverdiavgiftsområdet innebærer dette at tillegg skal beregnes av reduksjonen i beløpet for inngående merverdiavgift eller forhøyelsen av bergningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift slik som etter gjeldende rett. I saker hvor omsetning ikke er innbrettet og det må skjønnes over grunnlaget for både utgående og inngående merverdiavgift, skal tilleggsskatten bregnes av netto fastsatt

avgift. Når det ilegges tilleggsskatt for ett forhold på merverdiavgiftsområdet, og det samtidig er begått feil i skattepliktiges disfavør i det samme forholdet, skal tilleggsskatten beregnes av netto fastsatt avgift for forholdet.

På avgiftsområdet for øvrig skal hver deklarasjon ses for seg ved beregningen av tilleggsavgiften.

*Annet ledd* viderefører regelen i ligningsloven § 10-4 nr. 2, som fastslår at formues- og inntektstillegg som gir grunn for å anvende tilleggsskatt, anses å utgjøre den øverste delen av skattepliktiges formue og inntekt. *Tredje ledd* viderefører ligningsloven § 10-4 nr. 3, som bestemmer at når skattepliktig har et skattemessig underskudd, skal tilleggsskatten beregnes av den skatt som ville blitt fastsatt på grunnlag av den unndratte formue eller inntekt. Det samme gjelder når den utlignede skatt er lavere enn den skatt som ville blitt fastsatt på grunnlag av den unndratte formue eller inntekt. Reglene får bare betydning for ileggelse av tilleggsskatt i tilknytning til inntekt og formue.

*Fjerde ledd* gir nærmere regler om tidfestingsfeil. Reglene i bokstav a, b og c er en videreføring av reglene i ligningsloven § 10-4 nr. 4 bokstav a, b og c, og skal omfatte tidfestingsfeil knyttet til formue og inntekt, slik dette praktiseres i dag. Det vises til omtale i Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) punkt 8.8. Videre skal tilfeller hvor fradragsberettiget inngående merverdiavgift er innberettet for tidlig, falle inn under forslag til bokstav a når det foreligger legitimasjon (faktura) for den inngående merverdiavgiften. Reglene om tidfestingsfeil skal ikke bare gjelde for formues- og inntektsskatt, men også andre skattearter som har divergerende perioder for fastsetting.

I *bokstav b* framgår det at det foreligger en tidfestingsfeil når skattepliktig selv har oppgitt skattegrunnlaget i en senere periode, eller har unnlatt å fradragsføre en kostnad i en senere periode, før skattemyndighetene har tatt opp forholdet. I tillegg til å omfatte tilfellene som i dag behandles etter ligningsloven § 10-4 nr. 4 bokstav b, jf. ovenfor, skal bestemmelsen omfatte tilfeller hvor skattepliktig har innberettet merverdiavgiftspliktig omsetning eller uttak i en for sen periode, særavgiftspliktig grunnlag er innberettet i en for sen periode eller lønnsutbetalinger som det skal beregnes arbeidsgiveravgift av er innberettet i en for sen periode. Det er et vilkår at den for sene innberetningen er gjennomført før skattemyndighetene avdekker forholdet.

*Bokstav c* bygger på ligningsloven § 10-4 nr. 4 bokstav c, og skal omfatte de tilfeller som i dag faller inn under denne bestemmelsen. I tillegg vil tilfeller på merverdiavgiftsområdet, arbeidsgiveravgiftsområdet, samt særavgiftsområdet kunne omfattes av bestemmelsen. Med «grunnlaget» siktes det til blant annet inntekt, omsetning, lønnskostnad som grunnlag for arbeidsgiveravgift og særavgiftsgrunnlag. Alternativet «kostnaden unnlatt fradragsført» relaterer seg bare til formues- og inntektsskatt.

Tilleggsskatt skal ved tidfestingsfeil beregnes av kredittfordelen ved at den inngående avgiften er bokført for tidlig, jf. forslag til fjerde ledd første punktum.

#### **24.14.6 Til 14-6 Skjerpet tilleggsskatt**

I *første ledd* slås det fast at skjerpet tilleggsskatt ilegges ved grov uaktsom eller forsettlig opplysningssvikt, når skattepliktig forsto eller burde ha forstått at denne har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. De objektive vilkårene er de samme som for ileggelse av ordinær tilleggsskatt. Videre er det krav om at opplysningssvikten er grovt uaktsom eller forsettlig. Det er tilstrekkelig med simpel uaktsomhet for vilkåret knyttet til konsekvensen av opplysningssvikten. I vurderingen av om skyldkravet er oppfylt er det ikke tilstrekkelig at skattepliktiges medhjelper har opptrådt grovt uaktsomt eller forsettlig. I så fall må skattepliktiges innsats i kontrollen av medhjelper vurderes som grovt uaktsom. For at skjerpet tilleggsskatt skal kunne ilegges må det også bli ilagt ordinær tilleggsskatt. Det vil ikke være aktuelt å ilegge skjerpet tilleggsskatt når tilleggsskatt er ilagt med 10 prosent.

Fordi skjerpet tilleggsskatt forutsetter skyld hos skattepliktig, vil det ikke være aktuelt å fritta for tilleggsskatt når det foreligger unnskyldelige forhold. Slike unnskyldelige forhold vil imidlertid kunne foreligge i tilknytning til den ordinære tilleggsskatten, og slik få indirekte betydning fordi skjerpet tilleggsskatt bare kan ilegges når det er ilagt ordinær tilleggsskatt. Etter *første ledd siste punktum* skal de mer objektive unntaksreglene for ileggelse av tilleggsskatt i lovutkastet § 14-4 annet ledd kunne komme til anvendelse. Departementet antar at disse bare sjelden vil få betydning ved ileggelse av skjerpet tilleggsskatt, og da først og fremst som en konsekvens av at det ved ileggelse av skjerpet tilleggsskatt også skal legges til grunn et strengere beviskrav, se nedenfor om dette.

Forslag til *annet ledd* er en videreføring av ligningsloven § 10-5 annet ledd annet punktum.

I *tredje ledd* framgår det at skjerpet tilleggsskatt skal ilegges med 20 eller 40 prosent. Satsen på 40 prosent skal være forbeholdt de mer grove sakene hvor unndragelsene er planlagte, velorganiserte eller satt i system, som for eksempel saker med fiktiv fakturering. Mange av disse sakene vil igjen være så grove og store at de bør anmeldes og forfølges i straffesporet. Departementet antar derfor at 40-prosentsatsen ikke vil bli så mye brukt. Valget mellom sats er ikke tenkt slik at 20-prosentsatsen skal brukes ved grovt uaktsomme overtredelser, og 60-prosentsatsen ved forsettlig overtredelser.

Forslag til *fjerde ledd* er en videreføring av ligningsloven § 10-5 fjerde ledd, og vil bare gjelde for tilleggsskatt til formues- og inntektsskatt mv.

#### 24.14.7 Til § 14-7 Overtredelsesgebyr

I *første ledd* er de ulike tilfeller hvor overtredelsesgebyr kan anvendes angitt. Etter *første ledd bokstav a* kan overtredelsesgebyr benyttes ved tredjeparts opplysningssvikt etter bestemmelsene i kapittel 7 og enkelte bestemmelser i kapittel 10. Kapittel 7 omfatter tilfeller av ubetinget opplysningsplikt. Opplysningspliktige kan også pålegges å gi særskilte opplysninger på anmodning fra skattemyndighetene etter reglene i kapittel 10. Bestemmelsen omfatter også tilfeller av brudd på plikter til å gi opplysninger etter disse bestemmelsene.

*Første ledd bokstav b* omfatter tilfeller hvor skattepliktige, tredjepart mv. ikke gir adgang til kontrollundersøkelser. Bestemmelsen retter seg først og fremst mot kontrollundersøkelser etter § 10-4, men omfatter også tilfeller som omhandlet i § 10-8. Departementet mener bestemmelsen ikke skal gis anvendelse for tilfeller som omhandlet i § 10-10, som gir plikt for arbeidstaker med id-kort til å framvise dette for skattemyndighetene.

Reaksjon i form av overtredelsesgebyr ved brudd på plikten til å føre og oppbevare personalliste gitt i medhold av bokføringsloven følger i dag av ligningsloven § 10-9. I *første ledd bokstav c* er adgangen for skattemyndighetene til å ilegge tilsvarende sanksjon videreført.

*Annet ledd* har regler om utmåling av overtredelsesgebyret. Overtredelsesgebyr for brudd på tredjeparts opplysningsplikt eller plikten til å føre og oppbevare personalliste skal normalt utgjøre ti rettsgebyr (et rettsgebyr utgjør per 1. november 2014 kroner 860). Etter *annet ledd annet punktum* kan gebyret dobles dersom overtredelsesgebyr er ilagt etter samme bestemmelse de siste to år. Opplysningsplikten for den enkelte etter bokstav a og c omfatter normalt opplysninger om et større antall personer eller forhold. For å oppnå proporsjonalitet mellom omfanget av opplysningsplikten og størrelsen på overtredelsesgebyret er det i *annet ledd tredje punktum* gitt adgang til å utmåle et tilleggsgebyr avhengig av omfanget av rapporteringsplikten.

*Tredje ledd* har regler om utmåling når det ilegges overtredelsesgebyr ved manglende medvirkning til kontroll. I slike tilfeller kan det ilegges gebyr med inntil 50 rettsgebyr.

*Fjerde ledd* slår fast at tvangsmulkten skal tilfalle statskassen.

Etter *femte ledd* kan departementet i forskrift fastsette nærmere regler om grunnlaget for beregningen og om utmålingen av overtredelsesgebyret. Bestemmelsen kan for eksempel benyttes til å gi klargjørende regler for når tilleggsgebyret etter annet ledd tredje punktum skal anvendes. Videre kan den benyttes til å bestemme at grupper av tilfeller skal ha en høyere normalsats.



#### **24.14.8 Til § 14-8 Varsel**

Av bestemmelsen framgår det at skattepliktig eller tredjepart ved varsel etter skatteforvaltningsloven § 5-7, skal ha minimum tre ukers frist for uttalelse før tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr fastsettes. Dette er en videreføring av regelen i ligningsloven § 10-2 nr. 2. Regelen er videre i tråd med det som er praksis for de øvrige skatteartene i dag.

Det følger av lovutkastet § 5-7 at varselet skal inneholde en forklaring på hva saken gjelder, og ellers inneholde det som anses påkrevd for at den vedtaket retter seg mot på forsvarlig måte kan ivareta sine interesser. Dette innebærer blant annet at varselet må angi hvilke grunnlag som det overveies å ilegge tilleggsskatt for, eller hvilke forhold det overveies å ilegge overtredelsesgebyr for. Videre bør varselet inneholde nærmere opplysninger om reglene om tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr og aktuelle rettigheter etter EMK, se også nedenfor i merknadene til lovutkastet § 14-9. Inneholder varselet fra skattemyndighetene kun informasjon om at bruk av *ordinær* tilleggsskatt kan være aktuelt, må det sendes nytt varsel dersom det senere viser seg å være aktuelt å ilegge skjerpet tilleggsskatt. Et eventuelt nytt varsel om bruk av skjerpet tilleggsskatt må i så fall sendes før sak om ordinær tilleggsskatt er å anse som endelig. Varsel om bruk av skjerpet tilleggsskatt etter at sak om ordinær tilleggsskatt er å anse som endelig, vil være i strid med forbudet mot gjentatt forfølgning i EMK P 7-4. Videre må det også sendes nytt varsel dersom det vurderes å ilegge tilleggsskatt for et annet forhold enn det som er omtalt i det første varselet.

#### **24.14.9 Til § 14-9 Informasjon om rett til ikke å utsette seg selv for sanksjon**

Bestemmelsen gjelder plikt for skattemyndighetene til å opplyse den som blir pålagt å svare på spørsmål eller å utlevere opplysninger i sak om tilleggsskatt, overtredelsesgebyr eller politianmeldelse, om at han kan ha rett til å nekte å svare på spørsmålene eller utlevere opplysningene når dette kan utsette vedkommende for tilleggsskatt, overtredelsesgebyr eller straff. Med opplysninger menes her dokumenter og gjenstander som for eksempel lagringsmedier, telefoner, pc mv. som kan inneholde relevante opplysninger.

Bestemmelsen tydeliggjør vernet mot selvinkriminering som følger av EMK artikkel 6 nr. 1, men gir ingen rettigheter utover det som allerede følger av EMK artikkel 6 nr. 1. Den tar således høyde for den til enhver tid gjeldende praksis fra EMD. Allerede i dag er det praksis for å omtale rettighetene etter EMK ved varsel om tilleggsskatt på ligningsområdet og tilleggsavgift på merverdiavgiftsområdet. Departementet antar at det vil være hensiktsmessig å videreføre denne praksisen på hele skatteområdet, og da slik at det blir informert tydelig om rettighetene etter EMK artikkel 6 nr. 1 slik bestemmelsen her foreskriver.

I tilfeller hvor det ikke varsles om bruk av eventuell tilleggsskatt, men hvor skattemyndighetene kommer til at en forhold skal anmeldes, skal skattepliktig normalt

orienteres om retten til ikke å bidra til sin egen domfellelse senest når skattemyndighetene har besluttet å anmelde saken. En slik orientering vil bare være aktuell om skattemyndighetene etter det er besluttet å anmelde saken, ber om svar på nye spørsmål eller å få utlevert opplysninger, for eksempel i form av aktuelle dokumenter mv.

#### **24.14.10 Til § 14-10 Beviskrav**

Etter bestemmelsens *første punktum* er det krav om klar sannsynlighetsovervekt for at et gitt faktum skal kunne legges til grunn ved ileggelse av ordinær tilleggsatt og overtredelsesgebyr. Som normalt i forvaltningsretten, er det skattemyndighetene som har bevisbyrden for at et bestemt faktum skal kunne legges til grunn ved ileggelsen av sanksjoner. Ordinær tilleggsatt og overtredelsesgebyr ilegges i utgangspunktet etter objektive kriterier. Dette innebærer at skattemyndighetene for ordinær tilleggsatt og overtredelsesgebyr må bevise med klar sannsynlighetsovervekt at de objektive vilkårene i de aktuelle bestemmelsene er oppfylt. Videre er det i lovutkastet 14-4 foreslått nærmere unntaksbestemmelser for når tilleggsatt ikke skal ilegges. I utgangspunktet er det skattepliktig og tredjepart selv som må påberope seg unntaksgrunnene, og legge fram eventuell dokumentasjon på at vilkårene for unntak er oppfylt. Til tross for at det er skattepliktig og tredjepart selv som må påberope seg unntaksbestemmelsene og legge fram eventuell dokumentasjon, innebærer første punktum i bestemmelsen her at når en skattepliktig har påberopt seg en unntaksgrunn, må skattemyndighetene kunne bevise med klar sannsynlighetsovervekt at en slik grunn ikke foreligger for at ordinær tilleggsatt eller overtredelsesgebyr skal kunne ilegges.

*Annet punktum* slår fast at beviskravene ved ileggelse av skjerpet tilleggsatt er strengere. Både de objektive og subjektive vilkårene skal være bevist utover enhver rimelig tvil.

#### **24.14.11 Til § 14-11 Utsatt iverksetting av vedtak om sanksjon**

I bestemmelsens *første ledd* slås det fast at vedtak om administrative sanksjoner ikke skal iverksettes før klagefristen er ute eller klagen er avgjort. Tvangsmulkt er som tidligere nevnt ikke en sanksjon og omfattes således ikke av bestemmelsen. Bestemmelsen gjelder ikke den underliggende skattefastsettingen, bare vedtaket om ileggelse av sanksjonen.

Etter forslaget *annet ledd* vil det kunne anmodes om utsatt iverksetting når skattepliktige ønsker å prøve vedtakets gyldighet for domstolen. Ved slik anmodning skal det innvilges utsatt iverksetting. Virkningen av slik utsatt iverksetting vil være at kravet ikke må betales før etter utløpet av søksmålsfristen eller endelig rettsavgjørelse foreligger.

I de tilfeller kravet om utsatt iverksetting kommer etter at kravet er forfalt etter skattebetalingsloven kapittel 10 vil det i utgangspunktet være i strid med skattebetalingsloven § 10-1 å innvilge utsatt iverksetting. Departementet mener imidlertid at det også i slike tilfeller bør være adgang til utsatt iverksetting og foreslår derfor at det i skattebetalingsloven § 10-1 gis uttrykk for at vedtak om sanksjon ikke skal anses forfalt til betaling når det er innvilget utsatt iverksetting.

#### **24.14.12 Til § 14-12 Domstolenes prøvingsrett**

Etter *første ledd* i bestemmelsen skal domstolen kunne prøve andre påstander og påstandsgrunnlag enn de som partene i saken har anført. Dette innebærer at domstolen, i sak om ileggelse av administrativ sanksjon hvor det er anført at vilkårene for å ilegge sanksjonen ikke er oppfylt, eksempelvis kan prøve om det foreligger saksbehandlingsfeil. Ved ileggelse av tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt er det en forutsetning at den underliggende skattefastsettingen er gyldig. Retten kan ikke prøve den underliggende skattefastsettingen i større utstrekning enn retten ville hatt adgang til i en selvstendig sak om den underliggende skattefastsettingen.

I *annet ledd* fastsettes det at retten kan avsi realitetsavgjørelse dersom den finner det hensiktsmessig og forsvarlig, men den kan ikke idømme en annen administrativ sanksjon enn skattemyndighetene har truffet vedtak eller nedlagt påstand om. Dette innebærer at om det er ilagt skjerpet tilleggsskatt med 40 prosent kan retten, om den kommer til at vilkårene er oppfylt, komme til en avgjørelse om at skjerpet tilleggsskatt skal ilegges med 20 prosent. Ordinær tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt anses i denne sammenheng å være to forskjellige sanksjoner.

I *annet ledd siste punktum* slås det fast at retten skal gi partene anledning til å uttale seg før den går utenfor partenes påstander eller påstandsgrunnlag. I utgangspunktet vil det være opp til domstolenes praksis hvordan dette skal skje.

#### **24.14.13 Til § 14-13 Straff for tredjeparts opplysningssvikt mv.**

Bestemmelsens *første ledd* omfatter brudd på tredjeparts opplysningsplikt etter skatteforvaltningsloven kapittel 7. Bestemmelsen omfatter forsettlige overtredelser. Strafferammen er to år.

Grovt uaktsomme overtredelser er straffbare etter bestemmelsens *annet ledd*. Ved grovt uaktsomme overtredelser er strafferammen ett år.

#### **24.14.14 Til § 14-14 Straff for unnlatt medvirkning til kontroll mv.**

Bestemmelsen slår fast at forsettlige unnlatelser av å medvirke til kontrollundersøkelse kan straffes med fengsel inntil ett år. Bestemmelsen gjelder både skattepliktige og tredjeparter.

## **24.15 Kapittel 15 Søksmål**

### **24.15.1 Til § 15-1 Søksmål fra skattepliktige mv.**

Det er den som har klageadgang over et enkeltvedtak etter loven, som kan reise søksmål om prøving av vedtaket. I tillegg til vedtak som kan påklages, skal det være adgang til å gå til søksmål om klageinstansens vedtak i klagesaken.

### **24.15.2 Til § 15-2 Søksmål fra departementet eller en kommune**

Bestemmelsen viderefører departementets adgang til rettslig prøving av nemndenes avgjørelser i saker om fastsetting av skatt. Departementets adgang til å gå til søksmål mot andre skattemyndigheters fastsettingsvedtak videreføres ikke i bestemmelsen. Det samme gjelder kommuners adgang til søksmål i skattesaker, utover særbestemmelsen om at søksmål i fordelingstvister som slippes inn for retten skal rettes mot en eller flere andre kommuner som saksøkt.

### **24.15.3 Til § 15-3 Partsstilling**

Bestemmelsen er i hovedsak en kodifisering av gjeldende praksis basert på en utstrakt bruk av delegasjonsvedtak. Bestemmelsen er også en videreføring av gjeldende rett etter ligningsloven § 11-1, merverdiavgiftsloven § 20-1 og petroleumsskatteloven § 6 nr. 3. De foreslåtte reglene angir hvem som utøver statens partsstilling ved all rettslig prøving av avgjørelser fattet i medhold av skatteforvaltningsloven.

### **24.15.4 Til § 15-4 Søksmålsfrist**

Bestemmelsens *første ledd første punktum* viderefører søksmålsfristbestemmelsen for skattepliktig i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og petroleumsskatteloven, men vil også gjelde for søksmål fra myndighetene. Fristen begynner å løpe fra det tidspunkt melding om vedtaket er kommet fram til den skattepliktige, jf. den alminnelige fristberegningsregelen i § 5-6 første ledd. *Annet punktum* fastsetter at det kan gis oppfriskning for oversittelse av søksmålsfristen etter reglene i tvisteloven §§ 16-12 til 16-14.

I *annet ledd* er det inntatt en ny regel om at klage til Sivilombudsmannen skal virke fristavbrytende, med mindre klagen åpenbart alene er motivert av et ønske om forlenget søksmålsfrist.

#### **24.15.5 Til § 15-5 Adgang til å stille vilkår for å reise søksmål**

Bestemmelsen viderefører i hovedsak bestemmelsen i forvaltningsloven § 27 b. Adgangen til å stille vilkår for å reise søksmål utvides til også å gjelde søksmål i forbindelse med skatter som i dag omfattes av ligningsloven.

#### **24.15.6 Til § 15-6 Fastsetting etter avsagt dom mv.**

Bestemmelsens *første* og *annet ledd* viderefører bestemmelsene i ligningsloven § 11-1 femte ledd og merverdiavgiftsloven § 20-1 annet ledd, men får generell anvendelse på alle skatter som omfattes av skatteforvaltningsloven.

Bestemmelsens *tredje ledd* viderefører ligningsloven § 11-1 nr. 3 første punktum. Regelen har sin bakgrunn i at det bare er staten som har partsstilling i skattesaker, selv om også kommuner kan være skattekreditorer for formues- og inntektsskatt.

#### **24.15.7 Til § 15-7 Avgjørelse i fordelingstvist**

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 11-3 og får bare betydning for skatt hvor kommuner er skattekreditorer.

## 25 LOVFORSLAGET

### Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)

#### Kapittel 1 INNLEDENDE BESTEMMELSER

##### § 1-1 *Lovens virkeområde*

Loven gjelder for fastsetting av

- a) skatt på formue og inntekt og tonnasjeskatt, naturressursskatt og grunnrenteskatt etter skatteloven og trygdeavgift etter folketrygdloven kapittel 23 (formues- og inntektsskatt),
- b) skatt på formue og inntekt etter svalbardskatteloven og skatt på inntekt etter Jan Mayen-skatteloven (svalbardskatt),
- c) skatt på inntekt etter artistskatteloven (artistskatt),
- d) skatt på formue og inntekt etter petroleumsskatteloven (petroleumsskatt),
- e) innenlands merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven (merverdiavgift),
- f) arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven kapittel 23 (arbeidsgiveravgift),
- g) særavgifter etter særavgiftsloven, med unntak av særavgift som skal betales av uregistrert avgiftspliktig virksomhet ved innførsel (særavgifter),
- h) avgifter etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven (motorkjøretøyavgifter),
- i) kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. etter merverdiavgiftskompensasjonsloven (merverdiavgiftskompensasjon).

##### § 1-2 *Definisjoner*

I denne loven menes med

- a) skatt: skatter, avgifter og merverdiavgiftskompensasjon som nevnt i § 1-1,
- b) skattepliktig: fysisk eller juridisk person som skal svare eller få kompensert skatt,
- c) skattemyndigheter: myndigheter som er nevnt i kapittel 2,
- d) enkeltvedtak: avgjørelse som treffes av skattemyndighetene etter denne loven og som er bestemmende for rettigheter eller plikter til en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig.

##### § 1-3 *Forholdet til forvaltningsloven*

Forvaltningsloven gjelder ikke for behandling av saker etter denne loven, med følgende unntak:

- a) Forvaltningsloven § 15 a om elektronisk kommunikasjon og forskrifter gitt i medhold av bestemmelsen gjelder tilsvarende for behandlingen av saker etter denne loven. Departementet kan i forskrift gi bestemmelser som avviker fra forskrifter gitt i medhold av forvaltningsloven § 15 a.
- b) Forvaltningsloven kapittel VII om forskrifter gjelder tilsvarende for behandlingen av saker etter denne loven.

#### Kapittel 2 SKATTEMYNDIGHETER

##### § 2-1 *Formues- og inntektsskatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift*

Myndigheter for formues- og inntektsskatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift er skattekontoret, Skattedirektoratet og Skatteklagenemnda.

#### § 2-2 *Petroleumsskatt*

For skattepliktige som driver utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum i område som nevnt i petroleumsskatteloven § 1, er Oljeskattekontoret, Oljeskattenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt særskilte myndigheter, jf. petroleumsskatteloven § 6.

#### § 2-3 *Svalbardskatt*

Myndigheter for svalbardskatt er skattekontoret, Skattedirektoratet og Skatteklagenemnda for Svalbard.

#### § 2-4 *Merverdiavgiftskompensasjon*

Myndigheter for merverdiavgiftskompensasjon er skattekontoret og Skattedirektoratet.

#### § 2-5 *Særavgifter*

Myndigheter for særavgifter er tollregionen og Toll- og avgiftsdirektoratet.

#### § 2-6 *Motorkjøretøyavgifter*

Myndigheter for motorkjøretøyavgifter er tollregionen og Toll- og avgiftsdirektoratet.

#### § 2-7 *Skattemyndighet i første instans*

Skattekontoret, Oljeskattenemnda og tollregionen er skattemyndigheter i første instans. Oljeskattekontoret fremmer saker for Oljeskattenemnda.

#### § 2-8 *Oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av nemndenes arbeid*

- (1) Departementet oppnevner medlemmer av Skatteklagenemnda, Oljeskattenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt.
- (2) Longyearbyen lokalstyre oppnevner medlemmer av Skatteklagenemnda for Svalbard.
- (3) Departementet kan gi forskrift om oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av nemndenes arbeid.

#### § 2-9 *Nemndenes uavhengige stilling*

- (1) Departementet, Skattedirektoratet, skattekontoret og Oljeskattekontoret kan ikke instruere Skatteklagenemnda, Skatteklagenemnda for Svalbard, Oljeskattenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt generelt eller i enkeltsaker.
- (2) Departementet, Skattedirektoratet, skattekontoret og Oljeskattekontoret kan ikke endre vedtak fra Skatteklagenemnda, Skatteklagenemnda for Svalbard, Oljeskattenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt. Første punktum gjelder ikke endringer som foretas i medhold av § 12-1 fjerde ledd.

(3) Departementet, Skattedirektoratet og skattekontoret kan verken generelt eller i enkeltsaker instruere sekretariatet som skal fremme saker for Skatteklagenemnda, jf. § 13-3 annet ledd tredje punktum.

#### § 2-10 *Utelukkingsgrunner*

Utelukket fra å gjøre tjeneste som medlem av nemnd som nevnt i §§ 2-1 til 2-3 er

- a) Riksadvokaten, statsadvokater, politiembetsmenn, politiadvokater og politifullmektiger,
- b) skatteoppkrevere og tjenestepersoner ved deres kontorer, jf. skattebetalingsloven § 2-1,
- c) tjenestepersoner i Skattedirektoratet og ved skattekontorene,
- d) enhver som i løpet av de ti siste årene er straffet for overtredelse av denne lov, ligningsloven, merverdiavgiftsloven, skattebetalingsloven, straffeloven §§ 378, 379 og 406, regnskapsloven eller bokføringsloven,
- e) enhver som i løpet av de ti siste årene er ilagt skjerpet tilleggsskatt etter § 14-6.

#### § 2-11 *Samtidige verv*

Ingen kan samtidig være medlem av, eller varamedlem til, flere enn en nemnd som nevnt i §§ 2-1 til 2-3.

#### § 2-12 *Engasjert hjelp*

Skattemyndighetene kan engasjere sakkyndig bistand til saksforberedelse på alle trinn. Engasjert sakkyndig kan gis adgang til å møte i nemnd. Den sakkyndige kan også gis fullmakt til å treffe avgjørelser etter kapittel 10.

#### § 2-13 *Forskrifter*

Departementet kan gi forskrift om at andre organer enn de som er nevnt i dette kapittel kan utøve myndighet etter denne loven.

### **Kapittel 3 TAUSHETSPLIKT**

#### § 3-1 *Hovedregelen om taushetsplikt*

(1) Enhver som har eller har hatt verv, stilling eller oppdrag knyttet til skattemyndighetene, skal hindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til det vedkommende i sitt arbeid har fått vite om noens formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold. Den som tiltrer verv, stilling eller oppdrag skal gi skriftlig erklæring om at vedkommende kjenner og vil overholde taushetsplikten.

(2) Taushetsplikten omfatter ikke

- a) innholdet i skattelister som etter § 9-7 skal legges ut til alminnelig ettersyn eller senere endringer i disse,
- b) opplysninger om at en næringsdrivende er eller ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, etter forenklet registreringsordning for merverdiavgift, eller i medhold av særavgiftsloven.



### § 3-2 *Forholdet til retten til innsyn i saksdokumenter*

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at opplysningene i en sak gjøres kjent etter § 5-5.

### § 3-3 *Utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter mv.*

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at opplysninger gis

- a) til offentlig myndighet som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med skatt, toll, avgifter, trygder, tilskudd eller bidrag av offentlige midler,
- b) til offentlig myndighet for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om arbeidsmiljø, obligatorisk tjenstepensjon, inn- og utførsel av varer, regnskapsplikt og regnskapsførere, revisjonsvesen, valutaregulering, aksjeselskaper eller stiftelser, og til offentlig myndighet som reviderer offentlig virksomhet, samt til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet til bruk for tilsynsformål,
- c) til offentlig myndighet for bruk til statistikkformål,
- d) til offentlig myndighet når det er nødvendig for å innhente ytterligere opplysninger,
- e) til offentlig oppnevnt granskningskommisjon,
- f) til politi, påtalemyndighet eller skattemyndighet til bruk i straffesak. Gjelder straffesaken overtredelse av bestemmelser utenfor myndighetenes forvaltningsområde, kan opplysninger bare gis når det foreligger rimelig grunn til mistanke om overtredelse som kan medføre høyere straff enn fengsel i seks måneder. Opplysninger om brutto- og nettoinntekt, bruttoformue og gjeld kan gis til bruk under utmåling av straff eller erstatning i straffesaken.
- g) til Økokrim etter anmodning grunnet i en melding om en mistenkelig transaksjon gitt i medhold av hvitvaskingsloven,
- h) til andre ifølge lovbestemmelser som fastsetter eller klart forutsetter at taushetsplikten ikke skal være til hinder for å gi opplysningene,
- i) til namsmyndighetene i saker om utlegg eller arrest,
- j) i forbindelse med utveksling av informasjon (samordning) som forutsatt i oppgaverregisterloven,
- k) til lensmann, namsfogd, politistasjon med sivile rettspleieoppgaver og tingrett til bruk i skiftesak, når en innsynsbegjæring gjelder fastsetting av skatt for avdøde, og det ikke foreligger formell beslutning om skifteform. Det samme gjelder for avdødes ektefelle og arving som definert i skifteloven § 124 første og annet ledd, når vedkommende kan vise til saklig behov for innsyn. Når skifteform er valgt, er det den eller de som representerer boet som har rett til innsyn.

### § 3-4 *Utlevering av opplysninger til finansinstitusjoner mv.*

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at opplysninger om fødselsnummer for personlig skattepliktig eller organisasjonsnummer for upersonlig skattepliktig, navn, adresse, skatteklasser, den fastsatte nettoformue og nettoinntekt, skatter og avgifter kan gis til finansinstitusjoner (jf. finansieringsvirksomhetsloven), forsikringsvirksomhet (jf. forsikringsloven) og kredittopplysningsvirksomhet. Med kredittopplysningsvirksomhet menes virksomhet som består i å gi meddelelse som

belyser kredittverdighet og økonomisk vederheftighet. Disse virksomhetenes bruk av opplysningene skal følge reglene i personopplysningsloven.

#### *§ 3-5 Utlevering av opplysninger om petroleumsvirksomhet*

Opplysninger som skattemyndighetene får om selskaper eller personer som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, kan uten hinder av taushetsplikt gjøres tilgjengelig for annen offentlig myndighet i den utstrekning dette er nødvendig for arbeid med å anslå framtidige skatter og avgifter fra petroleumsvirksomheten på den norske kontinentalsokkelen i forbindelse med utarbeidelse av meldinger og proposisjoner til Stortinget.

#### *§ 3-6 Utlevering av opplysninger til fellesorganet etter AFP-tilskottsloven*

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at fellesorganet etter AFP-tilskottsloven § 18 gis tilgang til opplysninger om brutto arbeidsinntekt for arbeidstakere som er omfattet av en avtale om avtalefestet pensjon.

#### *§ 3-7 Begrensninger i taushetsplikten når det ikke er behov for beskyttelse*

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at

- a) opplysninger gjøres kjent i den utstrekning de som har krav på taushet samtykker,
- b) opplysninger brukes når behovet for beskyttelse må anses varetatt ved at de gis i statistisk form eller ved at individualiserende kjennetegn utelates på annen måte,
- c) opplysninger brukes når de er alminnelig kjent eller alminnelig tilgjengelig andre steder.

#### *§ 3-8 Opplysninger til bruk for forskning*

Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet kan uten hinder av § 3-1 godkjenne at opplysninger gis til forskningsformål i samsvar med forvaltningsloven § 13 d.

#### *§ 3-9 Overført taushetsplikt*

Hvis opplysninger gis

- a) i tilfeller som nevnt i §§ 3-2, 3-3, 3-5, 3-6 eller 3-8 til noen som ikke selv har taushetsplikt etter annen lov, eller
- b) til Finansdepartementet,

gjelder taushetsplikten etter § 3-1 tilsvarende for den som får opplysningene. Den som gir opplysningene skal samtidig gjøre oppmerksom på dette. Opplysningene kan likevel brukes til det formål som begrunnet at de ble gitt.

## **Kapittel 4 HABILITET**

### *§ 4-1 Habilitet*

(1) Inhabil til å delta i tilrettelegging av grunnlaget for en avgjørelse og ved avgjørelse av en sak er en tjenestemann og enhver annen som utfører tjeneste eller arbeid for skattemyndighetene når

- a) saken gjelder vedkommende selv eller noen som vedkommende er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje, eller i sidelinjen til og med søskenbarn,
  - b) saken gjelder noen som vedkommende er eller har vært gift, forlovet eller samboer med, eller saken gjelder barn til noen som vedkommende er gift, forlovet eller samboer med,
  - c) saken gjelder vedkommendes fosterfar, fostermor eller fosterbarn,
  - d) saken gjelder noen som vedkommende er eller har vært verge eller fullmektig for,
  - e) saken gjelder selskap, sammenslutning, innretning, forretningsforetak eller bo der vedkommende selv eller noen som nevnt under a til d har en ikke uvesentlig økonomisk interesse, eller der vedkommende selv, ektefelle eller samboer er medlem av styre, representantskap eller bedriftsforsamling,
  - f) saken gjelder vedkommendes klient, arbeidsgiver, noen som er vedkommendes direkte underordnede eller overordnede i arbeidsforhold utenfor skatteforvaltningen, noen som er ansatt i vedkommendes egen tjeneste eller noen som vedkommende står i direkte konkurranseforhold til,
  - g) en direkte overordnet tjenestemann er inhabil i saken,
  - h) vedkommende har deltatt i tidligere avgjørelse i saken som medlem av nemnd, eller
  - i) andre særegne forhold foreligger som er egnet til å svekke tilliten til vedkommendes upartiskhet.
- (2) Første ledd bokstav g og h skal ikke være til hinder for at tjenestemenn hos skattemyndighetene forbereder saken.
- (3) Første ledd gjelder ikke dersom det er åpenbart at tilknytningen til saken eller dem den angår ikke vil kunne påvirke vedkommendes standpunkt, og verken offentlige eller private interesser tilsier at vedkommende viker sete.

#### § 4-2 Avgjørelse av habilitetsspørsmålet

- (1) Tjenestemannen mv. avgjør habilitetsspørsmålet selv. Vedkommende skal forelegge spørsmålet for sin nærmeste overordnede til avgjørelse dersom den saken angår krever det og det kan gjøres uten vesentlig tidsspille, eller hvis tjenestemannen selv finner grunn til det.
- (2) Nemnder avgjør selv om et medlem er inhabilt, men medlemmet deltar ikke i avgjørelsen. Er det spørsmål om inhabilitet for flere medlemmer i samme sak, deltar ingen av dem i avgjørelsen av habilitetsspørsmålene. Fører det til at organet ikke blir vedtaksført, skal likevel alle medlemmer delta i avgjørelsen av habilitetsspørsmål. Et medlem skal si ifra i god tid om forhold som gjør eller kan gjøre vedkommende inhabil. Før spørsmålet avgjøres, bør vararepresentant eller annen stedfortreder innkalles og delta ved avgjørelsen dersom det kan gjøres uten vesentlig tidsspille eller kostnad.

#### § 4-3 Foreløpig avgjørelse

Uansett om en tjenestemann er inhabil, kan vedkommende behandle eller treffe foreløpig avgjørelse i en sak dersom utsetting ikke kan skje uten vesentlig ulempe eller skadevirkning.

#### § 4-4 *Stedfortreder*

Når en tjenestemann er inhabil, skal det om nødvendig oppnevnes eller velges en stedfortreder for vedkommende. Dersom det er forbundet med særlig ulempe å få oppnevnt en stedfortreder, kan departementet for det enkelte tilfelle beslutte at saken skal overføres til sideordnet eller overordnet forvaltningsorgan.

### **Kapittel 5 ALMINNELIGE SAKSBEHANDLINGSREGLER**

#### § 5-1 *Veiledningsplikt*

(1) Skattemyndighetene skal på forespørsel gi veiledning om utfylling av meldinger mv. Når arbeidssituasjonen tillater det, skal skattemyndighetene dessuten gi veiledning om lover, forskrifter og vanlig praksis som har betydning for de rettigheter og plikter vedkommende har, og om mulig peke på forhold som særlig kan ha betydning.

(2) Dersom noen henvender seg til urette myndighet, skal det organet som mottar henvendelsen om mulig vise vedkommende til rett organ eller av eget initiativ videresende henvendelsen til rett organ. Avsenderen skal orienteres dersom henvendelsen videresendes.

(3) Inneholder en henvendelse feil, misforståelser, unøyaktigheter eller andre mangler som avsenderen bør rette, skal skattemyndighetene om nødvendig gi beskjed om dette. Skattemyndighetene bør samtidig gi frist til å rette opp mangelen og eventuelt gi veiledning om hvordan dette kan gjøres.

#### § 5-2 *Muntlige henvendelser*

Den som ønsker det skal, når ikke særlige grunner taler mot det, gis anledning til å samtale om sin skatteplikt eller sin plikt til å gi opplysninger med en tilsatt hos skattemyndighetene. Blir det ved slike samtaler gitt nye opplysninger av betydning for saken, skal opplysningene så vidt mulig nedtegnes.

#### § 5-3 *Saksbehandlingstid, foreløpig svar*

(1) Skattemyndighetene skal forberede og avgjøre saken uten ugrunnet opphold.

(2) Dersom det må ventes at det vil ta uforholdsmessig lang tid før en henvendelse kan besvares, skal organet som mottok henvendelsen, snarest mulig gi et foreløpig svar. I svaret skal det gjøres rede for grunnen til at henvendelsen ikke kan behandles tidligere, og så vidt mulig angis når svar kan ventes. Foreløpig svar kan unnlates dersom det må anses som åpenbart unødvendig.

#### § 5-4 *Fullmektig*

(1) Enhver som har rettigheter eller plikter overfor skattemyndighetene har rett til å la seg bistå eller representere av advokat eller annen fullmektig på alle trinn av saksbehandlingen.

(2) Fullmektig skal legge fram fullmakt når skattemyndighetene ber om det.

(3) Meldinger og henvendelser fra skattemyndighetene skal rettes til fullmektigen for så vidt forholdet klart dekkes av fullmakten. Når hensynet til fullmaktsgiveren tilsier

det, kan meldinger og henvendelser rettes til denne direkte. Fullmektigen skal gjøres kjent med slike henvendelser når det kan ha betydning for vedkommende.

(4) Tredje ledd er ikke til hinder for at skattemeldinger, skattetrekksmeldinger, meldinger om skatteoppgjør og lignende masseutsendelser sendes direkte til en skattepliktig som har fullmektig.

#### § 5-5 *Innsyn i saksdokumenter*

- (1) Enhver har rett til å gjøre seg kjent med saksdokumenter i sin egen sak.
- (2) Skattemyndighetene kan likevel holde tilbake dokument
  - a) som er utarbeidet for saksforberedelsen av organet selv, over-, under- eller sideordnet organ eller av oppnevnt eller engasjert rådgiver eller sakkyndig,
  - b) inntil Oljeskattenemnda har avgjort saken, eller
  - c) når hensynet til skattemyndighetenes kontrollarbeid tilsier det.
- (3) Selv om et dokument eller deler av det er unntatt etter annet ledd bokstav a, har vedkommende rett til å gjøre seg kjent med de deler av det som inneholder faktiske opplysninger eller sammendrag eller annen bearbeidelse av faktum. Dette gjelder likevel ikke faktiske opplysninger uten betydning for avgjørelsen og heller ikke når opplysningene eller bearbeidelsen finnes i et annet dokument som den som ber om innsyn har tilgang til.
- (4) Når det er adgang til å gjøre unntak fra innsyn, skal skattemyndighetene likevel vurdere å gi helt eller delvis innsyn. Innsyn bør gis dersom hensynet til den som ber om innsyn veier tyngre enn behovet for unntak.
- (5) Den som ber om innsyn har ikke krav på å gjøre seg kjent med opplysninger som angår andres tekniske innretninger, produksjonsmetoder, forretningsmessige analyser og beregninger og forretningshemmeligheter ellers, når opplysningene er av en slik art at andre kan utnytte dem i sin egen næringsvirksomhet.
- (6) Skattemyndighetene bestemmer ut fra hensynet til en forsvarlig saksbehandling hvordan dokumentet eller deler av dokumentet skal gjøres kjent for den som ber om innsyn. På anmodning skal det gis kopi av dokument. Har vedkommende krav på å få se deler av et dokument, kan opplysningene gis ved utdrag.
- (7) Blir krav om å få gjøre seg kjent med et bestemt dokument eller en bestemt opplysning avslått, skal det opplyses om hvilken bestemmelse avslaget er hjemlet i. Avslaget skal opplyse om retten til å klage etter åttende ledd og klagefristen.
- (8) Avslag på krav om innsyn kan påklages i samsvar med reglene i kapittel 13. Klagefristen skal likevel være tre uker.

#### § 5-6 *Fristberegning mv.*

- (1) Frist for å klage, sette fram krav og lignende regnes fra det tidspunkt vedkommende melding er kommet fram, når ikke annet er bestemt.
- (2) Departementet kan gi forskrift om beregning av frister.

#### § 5-7 *Forhåndsvarsling*

- (1) Før enkeltvedtak treffes, skal den vedtaket retter seg mot varsles med en passende frist for å uttale seg om saken. Den som har klagerett etter § 13-2 skal varsles om vedtak som nevnt i denne bestemmelsen.

- (2) Forhåndsvarselet skal gjøre rede for hva saken gjelder og ellers inneholde det som anses påkrevd for at den vedtaket retter seg mot på forsvarlig måte kan ivareta sine interesser.
- (3) Forhåndsvarsling kan unnlates dersom
  - a) varsling vil medføre fare for at vedtaket ikke kan gjennomføres,
  - b) den vedtaket retter seg mot ikke har kjent adresse og ettersporing vil kreve mer tid eller arbeid enn rimelig sett hen til vedkommendes interesser og til betydningen av varselet, eller
  - c) den vedtaket retter seg mot allerede ved søknad, klage eller på annen måte har fått kjennskap til at vedtak skal treffes og har hatt rimelig foranledning og tid til å uttale seg, eller varsel av andre grunner må anses åpenbart unødvendig.
- (4) Forhåndsvarsling skal unnlates ved vedtak som nevnt i § 9-2 tredje ledd.
- (5) Er enkeltvedtak truffet uten at det er gitt pliktig varsel, kan den vedtaket retter seg mot ved klage bringe vedtaket inn for samme myndighet til ny behandling.
- (6) Er forhåndsvarsel sendt og det er klart at vedtak likevel ikke vil bli truffet, skal den som har mottatt varsel informeres om sakens utfall.
- (7) Departementet kan gi forskrift om at forhåndsvarsling kan unnlates i bestemte typer av saker.

#### § 5-8 *Begrunnelse*

- (1) Enkeltvedtak skal begrunnes. Dette gjelder likevel ikke vedtak som nevnt i § 9-2 tredje ledd.
- (2) Begrunnelsens omfang og innhold skal tilpasses vedtakets art og viktighet. I begrunnelsen skal det vises til de regler og de faktiske forhold vedtaket bygger på, med mindre dette må anses unødvendig. Er de faktiske forhold beskrevet av den skattepliktige eller tredjeparten selv eller i et dokument som er gjort kjent for vedkommende, er en henvisning til den tidligere framstillingen tilstrekkelig. Er vedtaket i samsvar med forhåndsvarsel fra skattemyndighetene, og den skattepliktige eller tredjeparten ikke har hatt innvendinger, er en henvisning til varselet tilstrekkelig.
- (3) Begrunnelse kan unnlates i den utstrekning det ikke kan gis uten å røpe opplysning som den skattepliktige eller tredjeparten etter § 5-5 femte ledd ikke har krav på å gjøre seg kjent med.

#### § 5-9 *Underretning*

- (1) Skattemyndighetene skal sørge for at det gis underretning om enkeltvedtak til den vedtaket retter seg mot.
- (2) I underretningen skal det gis opplysninger om eventuell klageadgang, klagefrist, klageinstans og framgangsmåten ved klage, om retten etter § 5-5 til å se sakens dokumenter og om eventuell søksmålsfrist. Ved endring av tidligere vedtak skal det opplyses om retten til å kreve dekning for sakskostnader etter § 5-10, med mindre det er usannsynlig at den vedtaket retter seg mot har hatt vesentlige sakskostnader eller det må antas at vedkommende kjenner retten. Er det etter § 15-5 stilt vilkår for å reise søksmål, skal det opplyses om dette.

#### § 5-10 *Sakskostnader*

- (1) Når myndighetenes enkeltvedtak blir endret til gunst for den vedtaket retter seg mot, skal vedkommende tilkjennes helt eller delvis dekning for vesentlige kostnader som har vært nødvendige for å få endret vedtaket. Dette gjelder likevel ikke dersom endringen skyldes vedkommendes eget forhold eller forhold utenfor vedkommendes og skattemyndighetenes kontroll, eller andre særlige forhold taler mot det.
- (2) Spørsmålet om dekning for sakskostnader avgjøres av den myndighet som endrer vedtaket. Spørsmålet avgjøres likevel av
  - a) skattekontoret når endringsvedtaket er truffet av skatteklagenemnda,
  - b) Oljeskattekontoret når endringsvedtaket er truffet av Oljeskattenemnda.
- (3) Fristen for å sette fram krav om dekning av sakskostnader er seks uker etter at melding om endringsavgjørelsen er kommet fram.
- (4) Avgjørelse om sakskostnader kan påklages i samsvar med reglene om klage over enkeltvedtak om skattefastsetting i kapittel 13. Oljeskattenemnda er likevel klageinstans ved klage over Oljeskattekontorets avgjørelse om sakskostnader.

#### § 5-11 *Virkning av saksbehandlingsfeil*

Er reglene om behandlingsmåten i denne loven ikke overholdt ved behandlingen av en sak som gjelder enkeltvedtak, er vedtaket likevel gyldig når det er grunn til å regne med at feilen ikke kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold.

## **Kapittel 6 BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER**

### § 6-1 *Bindende forhåndsuttalelser*

- (1) Skattemyndighetene kan på anmodning fra en skattepliktig mv. gi bindende forhåndsuttalelse om de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes. Dette gjelder bare når det er av vesentlig betydning for den skattepliktige å få klarlagt virkningene før igangsetting eller spørsmålet er av allmenn interesse.
- (2) Oljeskattekontoret kan på anmodning gi forhåndsuttalelse om hva som skal medregnes som skattepliktig inntekt etter petroleumsskatteloven § 5 første ledd ved realisasjon av naturgass. Dette gjelder bare for transaksjoner mellom parter med interessefelleskap, jf. skatteloven § 13-1. Første punktum gjelder tilsvarende når skattepliktig etter § 5 tar naturgass ut av særskattepliktig virksomhet. Departementet kan bestemme at dette ledd ikke skal gjelde for enkelte typer naturgass.
- (3) Forhåndsuttalelse gitt etter dette kapittel skal legges til grunn som bindende ved fastsettingen dersom den uttalelsen gjelder krever det, og den faktiske disposisjonen er gjennomført i samsvar med forutsetningene for uttalelsen.

### § 6-2 *Klage og domstolsprøving*

- (1) En bindende forhåndsuttalelse kan påklages i samsvar med reglene om klage over enkeltvedtak om skattefastsetting i kapittel 13. Dette gjelder likevel ikke bindende forhåndsuttalelser gitt av Oljeskattenemnda eller Oljeskattekontoret. Skattemyndighetenes beslutning om ikke å gi bindende forhåndsuttalelse kan ikke påklages.

(2) En bindende forhåndsuttalelse kan ikke prøves i egen sak for domstol. Avgjørelse hvor bindende forhåndsuttalelse er lagt til grunn kan likevel bringes inn for domstol etter ellers gjeldende bestemmelser.

### § 6-3 *Gebyr*

Det skal betales et gebyr for en bindende forhåndsuttalelse.

### § 6-4 *Forskrift*

Departementet kan gi forskrift om hvem som skal gi bindende forhåndsuttalelser, hvem som kan anmode om bindende forhåndsuttalelse, krav til anmodningens innhold, gebyr, saksbehandling, klage og endring.

## **Kapittel 7 OPPLYSNINGSPLIKT FOR TREDJEPARTER**

### § 7-1 *Alminnelige bestemmelser*

Den som har opplysningsplikt etter dette kapittel skal innrette sin bokføring slik at opplysningene kan gis og kontrolleres. Departementet kan gi forskrift om hvordan bokføringen skal innrettes.

### § 7-2 *Lønnsopplysninger mv.*

(1) Den som selv eller gjennom andre i løpet av en kalendermåned har utbetalt eller ytet fordel som nevnt i dette nummer, skal etter reglene i a-opplysningsloven gi opplysninger om alt som er ytet til den enkelte mottaker. Opplysningene skal omfatte

- a) lønn og annen godtgjøring for arbeid,
- b) pensjon, introduksjonsstønad etter introduksjonsloven, kvalifiseringsstønad etter sosialtjenesteloven, føderåd i jord- og skogbruk, livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, engangs- og avløsningsbeløp for slike ytelser, underholdsbidrag, foreldrepenger, dagpenger under arbeidsløshet, sykepenger o.l. ytelser som skal regnes som skattepliktig inntekt for mottakeren,
- c) drikkepenger med det beløp som skal tas med ved beregning av skattetrekk,
- d) gratiale, tantieme og godtgjøring til medlem av styre eller representantskap eller til annen tillitsmann,
- e) provisjon utbetalt til agent eller annen mellommann,
- f) honorar eller annen godtgjøring som er utbetalt opphavsmann til åndsverk,
- g) reise-, diett- og representasjonsgodtgjøring, samt annen godtgjøring til dekning av utgifter ved utførelse av arbeid, oppdrag eller verv som nevnt under bokstav a til f,
- h) lott eller part ved fiske eller fangstvirksomhet,
- i) godtgjøring til medlemmer av faste arbeidslag som utfører arbeid for egen regning,
- j) godtgjøring for barnepass også når dette skjer i barnepasserens hjem som ledd i selvstendig næringsvirksomhet,
- k) vederlag til arbeidstaker i forbindelse med opphør av arbeidsforhold i henhold til avskjed, oppsigelse eller avtale med arbeidsgiver.



- (2) Opplysningsplikten omfatter også vederlag for varer eller andre ytelser som er levert i forbindelse med arbeid som nevnt i første ledd.
- (3) Lønnsopplysningene skal omfatte
- a) fradrag som er gjort ved lønnsutbetalingene, så som medlemsinnskudd til tjenestepensjonsordning og fradragsberettiget fagforeningskontingent mv. Det samme gjelder fradragsberettiget fagforeningskontingent som lønnstakeren legitimerer å ha betalt direkte til sin fagforening, og
  - b) inntektsfradrag som gis ved fastsettingen, slik som sjømannsfradrag mv.

#### § 7-3 *Fordringer og gjeld mv.*

- (1) Plikt til å gi opplysninger om innskuddskonti og lånekonti har
- a) finansinstitusjoner, jf. finansieringsvirksomhetsloven § 1-3, og andre som driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring,
  - b) verdipapirforetak, jf. verdipapirhandelloven § 2-3 første ledd, og andre som har penger til forvaltning,
  - c) pensjonskasser.

Opplysningene skal vise den enkelte kundes innestående og utestående beløp for hver konto per 1. januar eller ved oppgjør av kontoen i løpet av foregående år.

Opplysningene skal også vise renter påløpt siste år, jf. skatteloven § 14-2, jf. § 14-20.

(2) Opplysningspliktige som nevnt i første ledd plikter etter nærmere spesifikasjoner fra Skattedirektoratet å gi opplysninger om kontonummer som er aktuelle for overføring av eventuelle tilgodebeløp etter skatteavregning.

(3) Aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilte selskap og sammenslutninger som nevnt i skatteloven § 10-1, og selskap med deltakerfastsetting, jf. skatteloven § 10-40, plikter å gi opplysninger om gjeld og rentebetalinger til personlig skattepliktig. Opplysningene spesifiseres slik at lånesaldo ved inngangen til hver kalendermåned framgår. Bestemmelsen gjelder ikke for lån knyttet til mengdegjeldsbrev og innskudd i bank.

#### § 7-4 *Finansielle instrumenter mv.*

(1) Plikt til å gi opplysninger om finansielle instrumenter og andre finansielle produkter har

- a) verdipapirregistre,
- b) verdipapirforetak,
- c) andre som tar del i forvaltningen eller omsetningen av finansielle instrumenter eller andre finansielle produkter for andres regning som ledd i sin forretningsvirksomhet.

(2) Opplysningene skal vise investors samlede beholdning av finansielle instrumenter og andre finansielle produkter. Det skal blant annet gis opplysninger om forhold som kan få betydning for skattleggingen, slik som erverv, realisasjon og annet eierskifte, samt avkastning i løpet av inntektsåret. Departementet kan gi forskrift om at det skal gis opplysninger om forhold som nevnt for tidligere år og opplysninger som viser registrerte transaksjoner på en eller flere av investors konti i en bestemt periode.

#### § 7-5 *Kjøp, salg, leie, utbetalinger mv.*

- (1) Den som har leid fast eiendom som ikke utelukkende skal tjene hans eget boligbehov, skal gi opplysninger om påløpt leie samt utbetaling i siste år til den enkelte utleier uansett om leieren har foretatt utbetalingen selv. Den som mot godtgjøring har formidlet leie av fast eiendom skal gi opplysninger om inngåtte kontrakter siste år med den enkelte utleier og gi opp avtalt leie og i tilfelle leie som er påløpt, og leie som vedkommende har betalt eller formidlet betaling av.
- (2) Allmenning skal gi opplysninger om hva den enkelte bruksberettigede i siste år har mottatt fra allmenningen av trevirke, i kontanter, rabatter eller andre fordeler og samtidig meddele hvor stor del av det utdelte som blir skattlagt på allmenningens hånd.
- (3) Forsikringsselskaper og Norsk Pasientskadeerstatning skal gi opplysninger om utbetalinger i siste år, herunder tilbakebetaling av forsikringspremie, til forsikrede og skadelidte, med opplysninger om forsikringens art mv. Forsikringsselskaper, banker og forvaltningsselskaper for verdipapirfond skal gi opplysninger om utbetalinger fra individuelle pensjonsavtaler (IPA) mv. til rettighetshaver, begunstiget, bo eller arving i siste år. Det samme gjelder for utbetalinger etter innskuddspensjonsloven.
- (4) Pelsdyrnæringens Markedsutjevningfond skal levere årlig oversikt over medlemskontienes saldo og bevegelse.
- (5) Næringsdrivende som utøver næring ved å kjøpe eller omsette landbruksprodukter (herunder levende dyr) skal gi opplysninger om all omsetning med produsentene.
- (6) Godkjent salgsorganisasjon for fisk, jf. fiskesalagslova § 8, skal gi opplysninger om all omsetning av råfisk som i førstehånd er omsatt eller godkjent omsatt gjennom salgsorganisasjonen.
- (7) Drosjesentraler skal gi opplysninger fra skiftflappen for løyvehavere som er tilsluttet sentralen.
- (8) Opplysningsplikten etter fjerde, femte, sjette og syvende ledd gjelder uavhengig av om vedkommende foretar eller mottar betalinger selv.

#### § 7-6 *Oppdragstakere og arbeidstakere*

- (1) Næringsdrivende og offentlige organer som gir noen et oppdrag i riket eller på kontinentalsokkelen, skal gi opplysninger om oppdraget og eventuelle underoppdrag, dersom disse utføres av person bosatt i utlandet eller selskap hjemmehørende i utlandet. Rapporteringsplikten omfatter opplysninger om hovedoppdragsgiveren i kontraktskjeden, oppdragstakeren og arbeidstakerne som oppdragstakeren benytter til å utføre oppdraget. Oppdragstaker har plikt til å gi opplysninger om egne arbeidstakere som benyttes til å utføre oppdrag etter første punktum.
- (2) For oppdrag i riket som ikke utføres på sted for bygge- og monteringsvirksomhet, skal det bare gis opplysninger etter første ledd dersom oppdraget utføres på sted som står under oppdragsgiverens kontroll.
- (3) Opplysninger skal gis snarest etter at kontrakt er inngått, og senest 14 dager etter at arbeidet er påbegynt. Opplysninger om arbeidets avslutning skal gis senest 14 dager etter avslutningen.
- (4) Departementet kan bestemme at rapporteringsplikten etter første ledd også skal gjelde for oppdrag til enkelte grupper av oppdragstakere som ikke er bosatt eller hjemmehørende i utlandet.

### § 7-7 Aksjonærer mv.

- (1) Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper skal gi opplysninger om forhold som har betydning for skattleggingen av aksjonærene, blant annet over
  - a) aksjekapitalens størrelse og aksjenes antall og størrelse, herunder endringer i løpet av inntektsåret som følge av stiftelse, emisjoner, fusjon, fisjon mv.,
  - b) eiere av aksjer per 1. januar i fastsettingsåret, identifisert ved fødselsnummer, organisasjonsnummer eller D-nummer, endringer av aksjonærsammensetningen i løpet av inntektsåret, utdelt utbytte, og øvrige opplysninger som kan få betydning for skattleggingen av den enkelte aksjonær ved realisasjon av aksjer,
  - c) aksjenes formuesverdi, hvis aksjene ikke er børsnoterte.
- (2) Skattekontoret kan pålegge selskapet å levere ny melding over aksjonærene og deres skattekommuner når verdsettingen av selskapets aksjer er endret.
- (3) Bestemmelsene i første og annet ledd gjelder tilsvarende for sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper, samvirkeforetak av låntakere, og selveiende finansieringsforetak som har utstedt grunnfondsbevis, jf. sparebankloven § 2 annet ledd, forsikringsloven § 4-2 annet ledd og finansieringsvirksomhetsloven, og for selskaper og sammenslutninger der medlemmene har begrenset ansvar og som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, unntatt boligselskaper hvor andelshaverne skattlegges etter skatteloven § 7-3.
- (4) Departementet kan gi forskrift om at det skal gis opplysninger om forhold som nevnt for tidligere år, samt begrense plikten etter første og annet ledd for selskaper som nevnt i tredje ledd.

### § 7-8 Arv

Offentlige myndigheter som forestår skifte og testamentsfullbyrdere plikter uten hensyn til mulig taushetsplikt å gi de opplysninger som departementet gir forskrifter om til kontroll med formues- og inntektsskatt.

### § 7-9 Offentlige myndigheter

- (1) Departementet kan gi forskrift om at offentlige myndigheter mv. som nevnt i § 10-5 første ledd skal gi opplysninger som nevnt i § 10-5 første ledd og annet ledd bokstav a, b og c om ikke navngitt person, bo, selskap eller innretning.
- (2) Arbeids- og velferdsetatens innkrevingsssentral og Statens Innkrevingsssentral skal gi opplysninger til skattemyndighetene om pliktig underholdsbidrag mottatt fra bidragspliktige. De plikter også å gi opplysning om de bidragspliktiges gjeld og andre mellomværender med innkrevingsssentralen.

### § 7-10 Annen opplysningsplikt for tredjepart

Det skal gis opplysninger til skattemyndighetene fra

- a) livsforsikringsselskaper om forsikringstakernes og de forsikredes navn, fødselsnummer, adresse, forsikringsbeløp, gjenkjøpsverdi, betalte premiebeløp mv.,

- b) banker og andre spareinstitusjoner om kontrakter om boligsparing for ungdom med opplysninger om sparerens navn, fødselsnummer, adresse, sparebeløp, avkastning mv.,
- c) forvaltningsselskaper, verdipapirfond og andre investeringsenheter om innskudd som er gjort i investeringsenheten, herunder opplysninger om avkastning og realisasjon,
- d) institutter som forestår vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring om tilskudd som gir giveren rett til fradrag etter skatteloven § 6-42,
- e) institusjoner som mottar betaling for pass og stell av barn om kostnader som er påløpt i året for foreldre og andre foresatte for pass og stell av barn,
- f) livsforsikringsselskaper, banker og forvaltningsselskaper for verdipapirfond om rettighetshaver og de begunstiges navn, fødselsnummer, adresse, sparebeløp, gjenkjøpsverdi, betalt innskudd mv. for individuelle pensjonsavtaler (IPA). Tilsvarende gjelder for innskuddspensjon etter innskuddspensjonsloven.
- g) selskaper, stiftelser og sammenslutninger som nevnt i skatteloven § 6-50 om gaver som gir giveren rett til fradrag etter nevnte bestemmelse, med opplysning om giverens navn og fødselsnummer/organisasjonsnummer,
- h) boligselskap og boligsameier som omfattes av skatteloven §§ 7-3 og 7-11 om fordeling av inntekter, kostnader, formue og gjeld mellom andelshaverne eller sameierne,
- i) den som selv eller gjennom andre har utbetalt vederlag for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art.

#### § 7-11 *Hvem opplysningsplikten påhviler*

- (1) I enkeltpersonforetak påhviler opplysningsplikten etter dette kapittel innehaveren. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning påhviler opplysningsplikten den daglige leder av virksomheten, eller hvis det ikke er noen daglig leder, styrets formann. Er selskap mv. som nevnt i forrige punktum ikke skattepliktig, påhviler opplysningsplikten også revisor.
- (2) Opplysningsplikten etter § 7-2 første ledd bokstav h påhviler reder og fører (hovedsmann, notbas) for fiske- og fangstfartøy, mens opplysningsplikten etter § 7-2 første ledd bokstav i påhviler formannen for arbeidslaget. Når det foreligger forhold som nevnt i skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, påhviler opplysningsplikten den som har plikt til å foreta forskuddstrekk. Opplysningsplikten etter § 7-5 fjerde ledd påhviler fondsstyret.

#### § 7-12 *Identifikasjon av skattepliktig og kopi av opplysninger*

- (1) Meldinger som nevnt i dette kapittel skal for personlige skattepliktige inneholde fødselsnummer (elleve siffer). For selskaper, samvirkeforetak, foreninger, sammenslutninger mv. skal meldingen inneholde organisasjonsnummer, eller når slikt ikke finnes, annen identifikasjon etter regler gitt av Skattedirektoratet. Skattedirektoratet kan bestemme at meldingen skal inneholde utenlandsk identifikasjonsnummer.
- (2) Den opplysningspliktige kan kreve at skattepliktig oppgir sitt fødsels- eller organisasjonsnummer. Den opplysningspliktige kan også kreve at skattepliktig som har

utenlandsk identifikasjonsnummer, oppgir dette. Den opplysningspliktige kan registrere slik identifikasjon også på grunnlag av opplysninger fra andre enn skattepliktig.

(3) Skattepliktig skal ha kopi av opplysninger som nevnt i dette kapittel. Det skal framgå av kopien (årsoppgaven) at opplysninger også er sendt skattemyndighetene. For opplysninger som er innrapportert etter § 7-2, skal skattepliktig motta sammenstilt oversikt.

#### § 7-13 *Forskrifter mv.*

(1) Departementet kan gi forskrift om leveringsmåte for opplysninger etter dette kapittel, signatur, leveringsfrist og leveringssted, bekreftelse av opplysninger fra revisor, samt om fritak fra å levere melding etter dette kapittel for bestemte grupper.

(2) Departementet kan gi forskrift om gjennomføring av forpliktelser om automatisk utveksling av opplysninger som følger av overenskomst med fremmed stat, jf. dobbeltbeskatningsavtaleloven. Adgangen til å gi forskrift etter første punktum omfatter også andre forpliktelser som følger av samme overenskomst.

(3) Departementet kan bestemme det nærmere innholdet i meldinger etter dette kapittel.

## **Kapittel 8 OPPLYSNINGSPLIKT FOR SKATTEPLIKTIGE, TREKKPLIKTIGE MV.**

### § 8-1 *Alminnelig opplysningsplikt*

Den som skal levere skattemelding mv. etter dette kapittel, skal gi riktige og fullstendige opplysninger slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Vedkommende skal opptre aktsomt og lojalt og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil.

### § 8-2 *Skattemelding for formues- og inntektsskatt, svalbardskatt og petroleumsskatt*

(1) Skattemelding med opplysninger om den skattepliktiges formue og inntekt, fradragsposter og andre opplysninger som har betydning for fastsettingen skal leveres av den som

- a) har hatt formue eller inntekt som er skattepliktig her i landet etter annen bestemmelse enn § 10-13 i skatteloven,
- b) er skattepliktig etter svalbardskatteloven §§ 2-1, 2-2 eller 3-1 og ikke har begrenset skatteplikt etter svalbardskatteloven § 2-1 annet ledd,
- c) er skattepliktig etter petroleumsskatteloven.

(2) Fritatt fra å levere skattemelding etter første ledd er likevel

- a) personer bosatt i utlandet i tjeneste på norskregistrert fartøy, som bare har inntekt av arbeid om bord. Det samme gjelder for personer bosatt i Danmark, Finland, Island eller Sverige i tjeneste på utenlandsk registrert fartøy befraktet av norsk rederi på bareboat basis.
- b) utenlandske artister som omfattes av artistskatteloven.

(3) Foreldre skal ta barns formue og inntekt med i sin skattemelding når fastsettingen skal skje samlet med foreldrenes formue og inntekt. Barn som ikke har annen inntekt eller formue, er fritatt fra å levere skattemelding.

(4) Skattemyndighetene kan utstede skattemeldinger med forhåndsutfylt informasjon fra tidligere skatteoppgjør og opplysninger som myndighetene mottar etter reglene i kapittel 7. Skattemyndighetene kan endre skattemeldingen med opplysninger som nevnt i første punktum før meldingen er levert av den skattepliktige, dersom den skattepliktige blir varslet om dette.

(5) Lønnstakere og pensjonister som mottar forhåndsutfylt skattemelding for formues- og inntektsskatt kan unnlate å levere skattemeldingen når de forhåndsutfylte opplysningene er riktige og fullstendige. Hvis skattemeldingen ikke er levert innen leveringsfristens utløp, anses den skattepliktige for å ha gitt de opplysningene som framgår av den forhåndsutfylte skattemeldingen.

### § 8-3 Skattemelding for merverdiavgift

(1) Skattemelding med opplysninger om den skattepliktiges omsetning og uttak innen merverdiavgiftsområdet, utgående merverdiavgift, fradragsberettiget inngående merverdiavgift, avregning av utgående og inngående merverdiavgift og andre opplysninger som har betydning for fastsettingen av merverdiavgift skal leveres av

- a) den som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret,
- b) mottakere av fjernleverbare tjenester som plikter å beregne merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-3 første ledd annet punktum,
- c) mottakere av klimavoter som plikter å beregne merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-1 annet ledd annet punktum,
- d) mottakere av gull som plikter å beregne merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-1 tredje ledd annet punktum,
- e) tilbyder i forenklet registreringsordning etter merverdiavgiftsloven,
- f) den reder, høvedsmann eller fisker som ved lottfiske leverer fisken til kjøperen eller som på fartøyets eller fiskerens vegne mottar oppgjøret for fisken.

(2) Skattemelding skal leveres selv om det ikke har vært merverdiavgiftpliktig omsetning eller uttak i terminen. Skattekontoret kan i enkelttilfeller frita fra leveringsplikten for en eller flere terminer. Skattemelding nevnt i første ledd bokstav b til e skal bare leveres for de terminer det oppstår plikt å beregne merverdiavgift.

### § 8-4 Skattemelding for særavgifter

(1) Skattemelding med opplysninger om uttak fra virksomhetens godkjente lokale av avgiftspliktige varer, uttak av varer som er fritatt for avgift, innførte varer som ikke er lagt på godkjent lokale og andre opplysninger som har betydning for fastsetting av særavgifter, skal leveres av den som er registrert i medhold av særavgiftsloven.

(2) Fritatt fra å levere skattemelding etter første ledd er likevel

- a) registrerte virksomheter som produserer eller innfører teknisk etanol med alkoholstyrke over 2,5 volumprosent, og som utelukkende innfører eller produserer teknisk etanol med godkjent denaturering,
- b) registrerte importører av avgiftspliktige varer som skal brukes til råvarer eller er til avgiftsfri bruk etter bestemmelsene i Stortingets avgiftsvedtak.

- (3) Skattemelding for særavgifter skal leveres selv om det ikke skal oppkreves avgift for perioden.
- (4) Bruker som er berettiget til helt eller delvis avgiftsfri bruk av ellers avgiftspliktige varer, skal levere skattemelding dersom vilkårene for fritak ikke oppfylles.

#### § 8-5 Skattemelding for motorkjøretøyavgifter

Skattemelding med opplysninger om bruk eller endring av motorkjøretøy og andre opplysninger som har betydning for fastsetting av motorkjøretøyavgifter, skal leveres av den som er skattepliktig etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven. Dette gjelder likevel ikke når den skattepliktige har gitt riktige og fullstendige opplysninger til vegmyndighetene.

#### § 8-6 Skattemelding for arbeidsgiveravgift

- (1) Arbeidsgivere som skal svare arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven skal levere skattemelding med opplysninger om beregnet arbeidsgiveravgift og grunnlaget for beregning av avgift etter reglene i a-opplysningsloven.
- (2) Når det foreligger forhold som nevnt i skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, hviler pliktene etter første ledd på den som har plikt til å foreta forskuddstrekk.

#### § 8-7 Skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon

Skattemelding med opplysninger som har betydning for fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon skal leveres av den som krever å få kompensert merverdiavgift etter merverdiavgiftskompensasjonsloven. Grunnlaget for kompensasjonskravet skal kontrolleres og attesteres av registrert eller statsautorisert revisor eller kommunerevisor.

#### § 8-8 Melding om trekk mv.

- (1) Arbeidsgivere som skal foreta lønnstrekk for skatt etter svalbardskatteloven § 3-2 skal levere melding om foretatt lønnstrekk.
- (2) Den som skal engasjere utenlandsk artist eller arrangere forestilling eller framvisning mv. hvor utenlandsk artist deltar, plikter å levere melding om arrangementet, herunder opplysninger om den meldepliktige selv, den trekkpliktige og artisten, samt opplysninger om kontraktsvilkår. Det skal leveres melding selv om det ikke skal svares skatt etter artistskatteloven. Den trekkpliktige etter artistskatteloven § 7 skal også levere melding med oversikt over skattepliktige ytelser som er utbetalt til artisten i forbindelse med arrangementet, eventuelle fradragsberettigede utgifter og andre opplysninger som er nødvendige for at skattemyndighetene skal kunne kontrollere at skatten er riktig beregnet og innbetalt.
- (3) Aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning som skal foreta skattetrekk etter skattebetalingsloven § 5-4a skal levere melding om foretatt skattetrekk. Det samme gjelder innlåner som etter avtale om verdipapirlån, jf. skatteloven § 9-11, utbetaler utbyttekompensasjon som nevnt i skatteloven § 10-11 tredje ledd til kontraktspartner hjemmehørende i utlandet.

#### § 8-9 Selskapsskattemelding mv. for selskap med deltakerfastsetting

- (1) Selskap hvor deltakerne skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48 skal levere selskapsskattemelding for vedkommende år. Boligselskap som faller inn under skatteloven § 7-3 skal levere selskapsskattemelding etter regler fastsatt i forskrift. Departementet kan fritta for plikten til å levere selskapsskattemelding.
- (2) Selskapsskattemeldingen skal inneholde spesifikasjon av selskapets brutto formue og inntekt, fradragsposter og ellers andre opplysninger som har betydning for deltakernes skatteplikt, herunder fastsettingen av personinntekt etter skatteloven § 12-2 bokstav f, og tillegg i alminnelig inntekt etter skatteloven § 10-42.
- (3) Selskapet skal også levere melding med opplysninger om hver deltaker per 1. januar i fastsettingsåret. Det skal gis opplysninger om deltakernes selskapsandel, deres andel av overskudd eller underskudd og andre forhold som har betydning for deltakernes skatteplikt.
- (4) Departementet kan bestemme at deltakere i utenlandske selskaper, herunder deltakere i norsk- kontrollerte utenlandske selskaper mv. hjemmehørende i lavskatteland, jf. skatteloven §§ 10-60 til 10-68, alene eller i fellesskap skal levere selskapsskattemelding og melding om deltakernes formue og inntekt fra selskapet.

#### § 8-10 *Melding om realisasjon av naturgass mv.*

- (1) Skattepliktig som nevnt i petroleumsskatteloven § 5 skal gi opplysninger om avtale- og salgsvilkår for all realisasjon av naturgass som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 5. Uttak av naturgass fra virksomhet som nevnt i petroleumsskatteloven § 5 skal likestilles med realisasjon etter foregående punktum så langt det passer.
- (2) Opplysningsplikten etter første ledd gjelder tilsvarende for den som på vegne av staten realiserer naturgass som produseres fra statens deltakerandeler i utvinningstillatelser på norsk kontinentalsokkel (SDØE), for så vidt gjelder slik gass.
- (3) Oljeskattekontoret kan pålegge opplysningspliktig etter denne bestemmelsen å sende inn kopi av avtale om realisasjon av naturgass.
- (4) Opplysninger som er gitt etter denne bestemmelsen kan gis til Olje- og energidepartementet uten hinder av taushetsplikten.

#### § 8-11 *Skattemelding og annen dokumentasjon for kontrollerte transaksjoner mv.*

- (1) Selskap eller innretning som har plikt til å levere skattemelding i medhold av § 8-2 første ledd bokstav a skal også levere skattemelding over art og omfang av transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger. Tilsvarende gjelder for selskap som har plikt til å levere selskapsskattemelding i medhold av § 8-9 første ledd.
- (2) Selskap eller innretning som nevnt i første ledd skal utarbeide dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere om priser og vilkår i deres transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger samsvarer med det som ville vært fastsatt i transaksjoner og mellomværender inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter. Dokumentasjonen skal legges fram, utleveres eller sendes innen 45 dager etter krav fra skattemyndighetene, og skal oppbevares av den dokumentasjonspliktige i minst ti år etter utgangen av inntektsåret.



(3) Unntatt fra plikten til å utarbeide og levere dokumentasjon etter annet ledd er selskap eller innretning som nevnt i første ledd, og som i regnskapsåret sammen med nærstående har

-færre enn 250 ansatte, og enten

-har en salgsinntekt som ikke overstiger 400 millioner kroner, eller

-har en balansesum som ikke overstiger 350 millioner kroner.

Selskap eller innretning som nevnt i første ledd, og som har transaksjoner eller mellomværender med nærstående selskap eller innretning som er hjemmehørende i stat hvor Norge ikke kan kreve opplysninger om medkontrahentens inntekts- eller formuesforhold i medhold av folkerettslig overenskomst, skal utarbeide skriftlig dokumentasjon for slike transaksjoner og mellomværender uavhengig av beregningene i foregående punktum. Første punktum skal heller ikke gjelde for selskap eller innretning som har særskatteplikt etter petroleumsskatteloven.

(4) Som nærstående etter første, annet og tredje ledd regnes

a) selskap eller innretning som den opplysnings- eller dokumentasjonspliktige direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent,

b) person, selskap eller innretning som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer den opplysnings- eller dokumentasjonspliktige med minst 50 prosent,

c) selskap eller innretning som nærstående etter b, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent,

d) nærstående person etter b sine foreldre, søsken barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre, samt selskap eller innretning som disse, direkte eller indirekte eier eller kontrollerer med minst 50 prosent.

(5) Opplysnings- og dokumentasjonsplikten etter første til fjerde ledd gjelder tilsvarende for disposisjoner som er gjennomført mellom

a) selskap eller innretning som er hjemmehørende i Norge og dets faste driftssteder i utlandet,

b) selskap eller innretning som er hjemmehørende i utlandet og dets faste driftssteder i Norge.

(6) Stat, fylkeskommune og kommune regnes ikke som innretning etter denne paragraf. Selskaper og innretninger har likevel opplysnings- og dokumentasjonsplikt etter første til fjerde ledd for transaksjoner og mellomværender med en fylkeskommune eller kommune som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer selskapet eller innretningen med minst 50 prosent.

#### *8-12 Melding om registrering for merverdiavgift og særavgifter*

(1) Melding om registrering med opplysninger om virksomheten, dokumentasjon på at vilkårene for registrering er oppfylt og andre opplysninger som har betydning for registreringen skal leveres av den som skal registreres for merverdiavgift eller særavgifter.

(2) Melding med opplysninger om og dokumentasjon på endringer i tidligere avgitte opplysninger, eller at virksomheten ikke lenger oppfyller vilkårene for å være registrert

og andre opplysninger med betydning for registreringen, skal leveres av den som er registrert for merverdiavgift eller særavgifter.

(3) Bostyrer skal gi melding til skattemyndighetene om åpning og avslutning av behandlingen av konkursboet til en registrert skattepliktig.

(4) Tingretten skal gi melding til skattemyndighetene om åpning og avslutning av bobehandlingen ved offentlig skifte av dødsboet til en registrert skattepliktig hvor avdødes gjeld ikke er overtatt.

#### § 8-13 *Levering av skattemelding mv.*

(1) Meldinger etter dette kapittel skal leveres av myndig person eller dennes fullmektig.

(2) For skattepliktig som er mindreårig eller som er satt under vergemål skal vergen levere skattemelding. Dette gjelder ikke barn som har nådd den alder da det etter skatteloven § 2-14 er selvstendig skattepliktig og fastsetter skatten selv.

(3) For selskap og innretninger skal meldinger etter dette kapittel leveres av den som etter alminnelige selskapsrettslige regler kan forplikte selskapet eller andre som er registrert hos skattemyndighetene med signaturfullmakt.

(4) For bo skal skattemelding leveres av skifteforvalteren, bostyreren, testamentfullbyrderen eller de selvskiftende arvinger.

#### § 8-14 *Forskrifter mv.*

(1) Departementet kan gi forskrift om innholdet i meldinger etter dette kapittel, leveringsmåte, signatur, leveringsfrist og leveringssted, samt om fritak fra å levere melding etter dette kapittel for bestemte grupper.

(2) Departementet kan bestemme det nærmere innholdet i meldinger etter dette kapittel.

### **Kapittel 9 FASTSETTING**

#### § 9-1 *Fastsetting av skattegrunnlaget*

(1) Skattepliktige fastsetter grunnlaget for formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, særavgifter, svalbardskatt etter svalbardskatteloven § 3-1 og merverdiavgiftskompensasjon ved levering av skattemelding som nevnt i kapittel 8.

(2) Skattemyndighetene fastsetter grunnlaget for motorkjøretøyavgifter.

(3) Trekkpliktige fastsetter grunnlaget for artistskatt, skatt av utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13 og skatt som skal beregnes etter svalbardskatteloven § 3-2 ved levering av melding om trekk som nevnt i § 8-8.

#### § 9-2 *Beregning av skatt*

(1) Skattepliktige beregner krav på merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, særavgifter og merverdiavgiftskompensasjon på bakgrunn av grunnlaget som er fastsatt i medhold av § 9-1 første ledd.

- (2) Trekkpliktige beregner krav på artistskatt, skatt av utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13 og skatt som skal beregnes etter svalbardskatteloven § 3-2 på bakgrunn av grunnlaget som er fastsatt i medhold av § 9-1 tredje ledd.
- (3) Skattemyndighetene beregner øvrig skatt.

#### § 9-3 *Melding om skatteoppgjør*

- (1) Når beregningen av formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt og svalbardskatt etter svalbardskatteloven § 3-1 er gjennomført, skal melding om skatteoppgjør snarest mulig sendes skattepliktig.
- (2) Melding om skatteoppgjør kan ikke sendes senere enn 1. desember i fastsettingsåret.

#### § 9-4 *Skattepliktiges endring av egen fastsetting*

- (1) Skattepliktige kan endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger for formues- og inntektsskatt, merverdiavgift, særavgifter og merverdiavgiftskompensasjon ved levering av endringsmelding hvor endringene i tidligere levert skattemelding framgår. Dette gjelder likevel ikke grunnlag som er fastsatt av skattemyndighetene.
- (2) Endringsmelding for formues- og inntektsskatt, merverdiavgift og særavgifter må være kommet fram til skattemyndighetene senest to år etter leveringsfristen for skattemelding. Endringsmelding for merverdiavgiftskompensasjon må være kommet fram innen fristen for å levere skattemelding for sjette periode påfølgende år. For virksomheter som nevnt i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav a må endringsmelding likevel være kommet fram innen fristen for å levere skattemelding for neste periode.

#### § 9-5 *Trekkpliktiges adgang til å endre fastsatt skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer*

- (1) Trekkpliktige aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning kan endre fastsettingen av skatt som nevnt i skatteloven § 10-13 ved levering av melding med endringer i melding etter § 8-8. Endringsmeldingen må være kommet fram til skattemyndighetene innen tre måneder etter leveringsfristen for meldingen om trekk, men likevel senest 31. desember i året da utbyttet ble utbetalt eller det tidligere tidspunktet da det oppsto adgang for aksjonæren til å få utbyttet utbetalt.
- (2) Departementet kan gi forskrift om innholdet i endringsmeldingen, herunder krav til dokumentasjon.

#### § 9-6 *Søknad om refusjon av skatt fastsatt ved trekk*

- (1) Skattepliktige kan søke refusjon av skatt fastsatt ved trekk etter §§ 9-1 og 9-2.
- (2) Fristen for å søke refusjon er seks måneder etter utløpet av den trekkpliktiges frist for å fastsette skatten. Fristen for å søke refusjon av skatt på utbytte etter skatteloven § 10-13 er likevel fem år regnet fra utgangen av året da fristen for å fastsette skatten etter §§ 9-1 og § 9-2, løp ut. Søknad om refusjon av skatt på utbytte etter skatteloven § 10-13 kan ikke fremmes før utløpet av perioden for den trekkpliktiges endringsadgang etter § 9-5.

(3) Departementet kan gi forskrift om innholdet i søknaden om refusjon, herunder krav til dokumentasjon.

#### § 9-7 Skatteliste

(1) Når fristen for å sende skatteoppgjør i § 9-3 annet ledd er utløpt, utarbeides det en liste over alle skattepliktiges fastsatte formues- og inntektsskatt, svalbardskatt og petroleumsskatt. Det kan gis innsyn i og utskrift av opplysninger i listen så langt det følger av bestemmelsen her. Offentleglova får ikke anvendelse ved krav om innsyn i slike opplysninger.

(2) Skattelisten skal inneholde den enkelte skattepliktiges navn, postnummer, poststed, kommune, fødselsår for personlig skattepliktig, organisasjonsnummer for upersonlig skattepliktig, den fastsatte nettoformue, nettoinntekt og skatt.

(3) Skattelisten skal ikke inneholde opplysninger om avdøde personer, opplysninger om personer som er 17 år eller yngre ved inntektsårets utgang, opplysninger om personer med adresse som er sperret i henhold til bestemmelsene gitt i eller i medhold av folkeregisterloven, opplysninger om personer uten fast bopel og opplysninger om personer der opplysningene som inngår i skattelisten kan røpe et klientforhold.

(4) Personlig skattepliktig skal bare tas med for den kommune hvor vedkommende er skattepliktig etter skatteloven §§ 3-1 eller 3-4. Liste over personlige og upersonlige skattepliktige kan legges ut til forskjellig tidspunkt. Departementet kan bestemme at det skal legges ut skattelister for bestemte grupper skattepliktige, og hvor slike lister skal legges ut.

(5) Skattedirektoratet gjør skattelisten tilgjengelig på Internett til alminnelig ettersyn. Utlegging av listene kunngjøres. Den enkelte skattepliktige skal ha tilgang til opplysninger om søk foretatt på egen person.

(6) På anmodning skal opplysninger fra skattelistene om den enkelte skattepliktige gis skriftlig til den skattepliktige selv, ektefelle, dødsbo, konkursbo, eller domstol. Slike opplysninger kan også i rimelig utstrekning gis skriftlig til andre. Når opplysninger gis til andre etter foregående punktum, skal den enkelte skattepliktige ha tilgang til informasjon om hvem som har fått opplysningene utlevert. Skattemyndighetene kan gjøre unntak fra plikten til å informere den skattepliktige når opplysningene gis til offentlig myndighet.

(7) Fullstendige skattelister kan utleveres i elektronisk form til pressen. Listen over personlige skattepliktige kan likevel bare utleveres dersom det inngås avtale mellom den enkelte redaksjon og Skattedirektoratet om at hele eller deler av den mottatte skattelisten ikke kan legges ut på Internett eller gis videre til andre. Det kan kreves betaling ved utlevering av skattelister.

#### § 9-8 Takseringsregler mv.

(1) Departementet kan gi forskrift om takseringsregler for formues-, inntekts- og fradragsposter som må fastsettes ved skjønn. Reglene legges til grunn ved fastsettingen med mindre forholdene i den enkelte sak tilsier et ikke ubetydelig avvik fra takseringsregelen.

- (2) Skattekontoret kan fastsette en lokal takseringsregel når lokale forhold tilsier at en takseringsregel fravikes for en gruppe skattepliktige eller når takseringsregel for hele landet ikke er fastsatt.
- (3) Departementet kan gi forskrift om verdsetting av skogeiendom.
- (4) Skattedirektoratet kan oppnevne særskilte takstutvalg for å gi forslag til verdsetting av bestemte formuesobjekter eller arter av formuesobjekter.

#### § 9-9 *Betalingsnedsettelse og betalingsutsettelse mv. – lempning*

- (1) Skattemyndighetene kan sette ned eller ettergi fastsatt skatt dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet.
- (2) Vedtak som nevnt i første ledd kan i alminnelighet først treffes når skattefastsettingen er foretatt. I inntektsåret kan det av årsaker som nevnt i første ledd gis utsettelse med innbetaling av utskrevet forskuddsskatt og det kan samtykkes i fritak fra forskuddstrekk eller skattetrekk eller tilbakebetaling av trekk. Endelig avgjørelse om nedsettelse eller ettergivelse blir også i disse tilfellene å treffe etter at fastsettingen er foretatt.

## **Kapittel 10 KONTROLL**

#### § 10-1 *Kontrollopplysninger fra skattepliktige mv.*

- (1) Skattepliktige skal etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller skatteplikt og kontrollen av denne. Skattemyndighetene kan kreve at den skattepliktige dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer. Bestemmelsene her gjelder tilsvarende for trekkpliktige som nevnt i § 8-8.
- (2) Den som kan pålegges å gi opplysninger etter første ledd har plikt til å gi opplysningene uten hensyn til den taushetsplikt vedkommende er pålagt ved lov eller på annen måte. Opplysninger som angår rikets sikkerhet kan likevel bare kreves framlagt etter samtykke fra Kongen.

#### § 10-2 *Kontrollopplysninger fra tredjepart*

- (1) Enhver tredjepart plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger som kan ha betydning for noens skatteplikt.
- (2) Advokater og andre tredjeparter plikter, uten hinder av lovbestemt taushetsplikt, etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger om pengeoverføringer, innskudd og gjeld, herunder hvem som er parter i overføringene, på deres konti tilhørende skattepliktig.
- (3) Innhenting av opplysninger for målretting av kontroller kan bare foretas når det foreligger særlig grunn.
- (4) I den utstrekning opplysningene ikke knytter seg til deres næringsvirksomhet, plikter fysiske personer bare å gi opplysninger i følgende tilfeller:
  - a) Den som lar utføre arbeid på bygg eller anlegg, plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger om hvem som har levert materialer mv.

- og hvem som for egen regning har medvirket til arbeidet. Det skal gis opplysninger om varelevering og -kjøp, tjenester, vederlag og andre forhold som knytter seg til det enkelte mellomværendet og oppgjøret for dette.
- b) Enhver skyldner eller fordringshaver plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger om tilgodehavende og gjeld som navngitt person, bo, selskap eller innretning har, og om renter, provisjoner mv. som knytter seg til fordringen eller gjelden.
  - c) Den som ved leie eller på annen måte stiller fast eiendom helt eller delvis til rådighet for noen, eller bestyrer forretninger for noen, plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi de opplysninger om forholdet som har betydning for spørsmålet om vedkommende er skattepliktig til kommunen og for omfanget av skatteplikten.
  - d) Den som har utbetalt eller ytet lønn eller annen godtgjøring for arbeid, plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger om alt som i siste inntektsår er ytet til den enkelte mottaker.
  - e) Oppdragsgivere plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger om de mellommenn vedkommende har gitt oppdrag, og om størrelsen av vederlag som omfattes av oppdraget gjennom et nærmere angitt tidsrom.
- (5) Skattemyndighetene kan kreve at tredjepart dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer.

#### § 10-3 *Kontrollopplysninger ved skifte av dødsbo*

Utstedes det proklama ved skifte av dødsbo, plikter loddeiere, tingrettsdommer, testamentsfullbyrder og andre som yter hjelp ved skifteoppgjøret, etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger som er nødvendige for å avgjøre om boet skylder skatt.

#### § 10-4 *Kontroll hos den opplysningspliktige*

- (1) Skattemyndighetene kan foreta kontroll hos den som plikter å gi opplysninger etter denne loven. De opplysningspliktige plikter likevel ikke å gi adgang til kontroll i deres private hjem, med mindre næringsvirksomhet utøves fra den næringsdrivendes private hjem.
- (2) Ved kontroll som nevnt i første ledd skal den opplysningspliktige gi opplysninger som vedkommende plikter å gi ved kontroll etter §§ 10-1 til 10-3. Den opplysningspliktige skal videre gi skattemyndighetene adgang til befarings-, besiktigelses-, gjennomsyn av arkiver, opptelling av eiendeler, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger, transportmidler mv. Ved kontroll av særavgiftspliktige varer kan myndighetene kreve vareprøver avgitt uten vederlag. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan skattemyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos skattemyndighetene.

(3) Den opplysningspliktige eller en fullmektig skal når skattemyndighetene krever det, være til stede ved kontroll som nevnt i første ledd og yte nødvendig veiledning og bistand.

(4) Departementet kan samtykke i at representant for skattemyndighetene i en annen stat kan være til stede ved kontroll som nevnt i første ledd når det på gjensidig grunnlag er inngått overenskomst om dette med vedkommende stat.

#### § 10-5 *Kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter*

(1) Offentlige myndigheter, innretninger mv. og tjenestemenn plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi de opplysninger som de er blitt kjent med i sitt arbeid, og skal i nødvendig utstrekning gi utskrift av protokoll, kopi av dokumenter mv.

(2) Uten hinder av taushetsplikt som de ellers har, skal

- a) myndigheter som fastsetter eller innkrever skatt, toll eller avgifter eller som utbetaler erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv., etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger om de fastsatte, innkrevde eller utbetalte beløp og om grunnlaget for dem,
- b) myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter verdipapirhandelloven, etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeidet, såfremt opplysningene er gitt kontrollorganet i medhold av lovbestemt opplysningsplikt,
- c) myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter eiendomsmeglingsloven, etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeidet,
- d) konfliktrådene etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger om innholdet i avtale inngått under megling i konfliktråd, jf. konfliktrådsloven,
- e) andre skattemyndigheter, politiet og Mattilsynet gi opplysninger som er av betydning for skattemyndighetenes vurdering av om vilkårene for registrering av produsent eller importør av alkoholholdig drikk og teknisk etanol etter bestemmelser gitt i eller i medhold av særavgiftsloven, er oppfylt.

#### § 10-6 *Kontrollopplysninger fra tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste*

Når særlige hensyn gjør det nødvendig, og det foreligger mistanke om overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov, kan Skattedirektoratet, Toll- og avgiftsdirektoratet eller den disse gir fullmakt, pålegge tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste å gi opplysninger om avtalebasert hemmelig telefonnummer eller andre abonnementsopplysninger, samt elektronisk kommunikasjonsadresse.

#### § 10-7 *Kontrollopplysninger om eierinteresse i utenlandsk selskap mv.*

Skattepliktige som direkte eller indirekte har eierinteresse i utenlandsk selskap eller innretning, skal etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger om det utenlandske selskapet eller innretningen. Skattemyndighetene kan kreve at den skattepliktige dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter,

korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer, såfremt dokumentene er i den skattepliktiges besittelse. Dersom eierandelen utgjør 50 prosent eller mer, eller den skattepliktige har bestemmende innflytelse i det utenlandske selskapet eller innretningen, plikter den skattepliktige å framskaffe opplysningene. Den skattepliktige plikter å oppbevare dokumentasjonen i ti år etter utløpet av vedkommende inntektsår. Departementet kan gi forskrift om fritak for og avgrensning av oppbevaringsplikten, samt plikten til å framskaffe opplysninger vedrørende utenlandsk selskap eller innretning.

#### § 10-8 *Kontroll av avgift på sluttbehandling av avfall*

Skattemyndigheter for særavgifter kan foreta kontroll og undersøkelser av lokaler og regnskapsmateriale, herunder prøve- og analysemateriale, hos enhver som er tilknyttet innsamling, levering, oppbevaring, sortering og sluttbehandling av avfall, også avfall som ikke er avgiftspliktig.

#### § 10-9 *Kontroll av motorvogner*

(1) Skattemyndigheter for særavgifter og motorkjøretøyavgifter, Statens vegvesen og politiet kan når som helst uten varsel kontrollere motorvogner for å påse at bestemmelsene om årsavgift for motorvogn, vektårsavgift og engangsavgift og bestemmelsene om bruk av avgiftsfri biodiesel og merket mineralolje blir overholdt.

(2) Ved kontroll plikter føreren å

- a) stanse straks og ellers forholde seg som det blir anvist ved tegn eller skilt,
- b) oppholde seg ved motorvognen til kontrollen er avsluttet eller til det er gitt tillatelse til å forlate stedet,
- c) vise fram offentlige dokumenter som det er påbudt å ha med under kjøringen og gi opplysninger som kontrollmyndigheten mener har betydning for avgiftskontrollen,
- d) kjøre til anvist veie- eller kontrollplass.

(3) Skattemyndighetene kan påby kjøretøy innkalt til Regionvegkontoret for kontroll av kjøretøyets registreringsforhold av hensyn til avgiften.

#### § 10-10 *Plikt til å framvise id-kort*

Dersom arbeidsgiver skal utstyre en arbeidstaker med id-kort etter regler gitt i medhold av arbeidsmiljøloven § 4-1 syvende ledd, kan skattemyndighetene kreve at arbeidstakeren framviser id-kortet.

#### § 10-11 *Hvem pliktene påhviler i selskap mv.*

I enkeltpersonforetak påhviler pliktene etter dette kapittel foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning påhviler pliktene den daglige leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder. For person bosatt i utlandet eller selskap eller innretning hjemmehørende i utlandet påhviler pliktene personens, selskapets eller innretningens norske representant.

#### § 10-12 *Framgangsmåten ved kontroll*



- (1) Den skattepliktige og andre opplysningspliktige skal gis rimelig varsel og ha rett til å være til stede og uttale seg ved kontroll i medhold av §§ 10-4 og 10-8. Dette gjelder bare for så vidt det kan gjennomføres uten at formålet med kontrollen settes i fare.
- (2) Ved kontroll i medhold av §§ 10-4 og 10-8 skal det skrives rapport som inneholder de faktiske opplysninger som innhentes, for så vidt de gjelder den opplysningspliktige som kontrollen foretas hos.

#### § 10-13 *Politiets bistandsplikt*

Politiet skal på anmodning fra skattemyndighetene yte bistand ved kontroll etter dette kapittel. Politiet kan kreve opplysninger og utlevering av materiale som nevnt i § 10-4.

#### § 10-14 *Klage*

- (1) Den som får pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til kontroll etter dette kapittel kan klage over pålegget med den begrunnelse at det ikke foreligger plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. Vedkommende skal gjøres oppmerksom på klageadgangen i forbindelse med pålegget.
- (2) Klage, som kan være muntlig, må framsettes straks når den pålegget angår er til stede, og ellers innen tre dager.
- (3) Den som har gitt pålegget skal enten omgjøre det eller snarest mulig legge klagen fram for nærmeste overordnede organ til avgjørelse.
- (4) Pålegget skal etterkommes selv om klagen ikke er avgjort, med mindre den som ga pålegget gir utsetting. Utsetting bør gis når klagen reiser rimelig tvil om lovligheten av pålegget. Utsetting skal gis hvis pålegget gjelder framlegging av dokumenter når disse blir forseglet og deponert etter regler gitt i forskrift.

#### § 10-15 *Forskrifter*

Departementet kan gi forskrift om framgangsmåten ved kontroll etter dette kapittel, herunder om hvordan opplysninger skal gis, krav til legitimasjon, varsel og informasjon til den som kontrolleres, tilgang til elektronisk arkiv, kopiering av elektronisk informasjon, krav til rapport, tilbakelevering av dokumenter, sletting av informasjon og om klage over pålegg.

## **Kapittel 11 PÅLEGG OM BOKFØRING OG REVISJON**

#### § 11-1 *Pålegg om bokføring*

- (1) Skattemyndighetene kan pålegge skattepliktige og tredjeparter som er bokføringspliktige etter bokføringsloven, å oppfylle sin plikt til å innrette bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger i samsvar med regler gitt i eller i medhold av bokføringsloven.
- (2) Pålegg om bokføring rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon, og sendes hvert medlem. Det skal fastsettes en frist for oppfyllelse. Fristen skal være minimum fire uker og ikke lengre enn ett år.

#### § 11-2 *Pålegg om revisjon*

- (1) Når skattepliktiges årsregnskap er fastsatt i strid med bestemmelser gitt i eller i medhold av regnskapsloven eller bokføringsloven eller god regnskapsskikk eller bokføringskikk, kan skattemyndighetene pålegge at ett eller flere årsregnskap revideres av en registrert eller statsautorisert revisor i samsvar med revisorloven § 2-2 for
  - a) aksjeselskap der det er truffet beslutning i medhold av fullmakt etter aksjeloven § 7-6,
  - b) selskap som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 som er organisert etter en utenlandsk selskapsform som i det vesentligste tilsvarende definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 annet ledd, og som ikke har revisjonsplikt etter revisorloven § 2-1.
- (2) Pålegg om revisjon kan gis på grunnlag av forhold som nevnt i første ledd knyttet til årsregnskapet for siste regnskapsår samt de tre foregående årene.
- (3) Pålegg om revisjon kan ikke gjøres gjeldende for mer enn tre regnskapsår.
- (4) Pålegg om revisjon rettes til styret i selskapet.
- (5) Departementet kan gi forskrift om varsel, krav til påleggets form og innhold, klage over pålegg om revisjon, melding til Foretaksregisteret og innsending av villighetserklæring.

#### § 11-3 Klage over pålegg

- (1) Den som får pålegg etter dette kapittel, kan klage over pålegget med den begrunnelse at det ikke foreligger plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. Vedkommende skal gjøres oppmerksom på klageadgangen i forbindelse med pålegget.
- (2) Klagen skal være skriftlig og må settes fram innen tre uker.
- (3) Skattemyndighetene kan bestemme at pålegget ikke skal settes i kraft før klagen er avgjort.

## Kapittel 12 ENDRING UTEN KLAGE

### § 12-1 Endring av skattefastsetting mv.

- (1) Skattemyndighetene som nevnt i § 2-7 kan endre enhver skattefastsetting når fastsettingen er uriktig eller skattelovgivningen foreskriver eller forutsetter endringer i andre tilfeller. Reglene får tilsvarende anvendelse dersom det ikke foreligger noen skattefastsetting etter kapittel 9.
- (2) Oljeskattekontoret kan kreve at Klagenemnda for petroleumsskatt overprøver vedtak fra Oljeskattenemnda.
- (3) Før fastsettingen tas opp til endring etter første og annet ledd skal skattemyndighetene vurdere om det er grunn til det under hensyn til blant annet spørsmålets betydning, den skattepliktiges forhold, sakens opplysning og den tid som er gått. Etter tilsvarende vurdering kan saken henlegges av vedtaksorganet dersom dette er et annet organ enn det organet som forbereder saken.
- (4) Skattemyndighetene skal endre skattefastsettingen når
  - a) endringen følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål, eller
  - b) endringen følger av en avtale som nevnt i dobbeltbeskatningsavtaleloven.

### § 12-2 *Skjønnsfastsetting*

- (1) Skattemyndighetene kan fastsette det faktiske grunnlaget for skattefastsettingen ved skjønn når det ikke foreligger noen fastsetting etter kapittel 9 eller leverte meldinger ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på.
- (2) Skjønnen skal settes til det som framstår som riktig ut fra opplysningene i saken.

### § 12-3 *Endring av vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret*

Skattemyndighetene kan endre vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret eller i forenklet registreringsordning når det samtidig er truffet vedtak etter § 12-1 som har direkte sammenheng med registrerings- eller slettingsvedtaket.

### § 12-4 *Summarisk fellesoppgjør*

- (1) Når arbeidsgiver har levert uriktige eller ufullstendige opplysninger om ytelser til ansatte, og det medfører uforholdsmessig byrde å gjennomføre ordinære endringssaker for den enkelte ansatte, kan skattemyndighetene i stedet fatte vedtak om et summarisk oppgjør av skatt og arbeidsgiveravgift på arbeidsgiverens hånd (summarisk fellesoppgjør).
- (2) Departementet kan gi forskrift om beregning og gjennomføring av summarisk fellesoppgjør.

### § 12-5 *Fastsetting for flere beskatningsperioder under ett*

For skattepliktige som har beskatningsperiode på seks måneder eller kortere, kan fastsetting etter § 12-1 foretas samlet, men ikke for et lengre tidsrom enn ett år. Retting av konkrete poster i en skattefastsetting må knyttes til bestemte beskatningsperioder.

### § 12-6 *Frister for endring av skattefastsetting mv.*

- (1) Fristen for å ta opp saker til endring etter §§ 12-1, 12-3 og 12-4 er fem år etter utgangen av beskatningsperioden. For skatter som ikke fastsettes for en bestemt tidsperiode, gjelder fristen fra utgangen av det kalenderåret da den ordinære fristen for å gjennomføre fastsetting etter kapittel 9, løp ut. Fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon kan ikke tas opp til endring til gunst for den skattepliktige etter utløpet av fristene som nevnt i § 9-4 annet ledd.
- (2) Fristen er ti år dersom den skattepliktige ilegges skjerpet tilleggsskatt eller anmeldes for brudd på straffebestemmelsene i straffeloven §§ 378 og 379. Vedtak om endring som er foretatt i medhold av tiårsfristen, bortfaller dersom vedtaket om skjerpet tilleggsskatt oppheves eller anmeldelsen ikke leder til straffereaksjon for brudd på de nevnte bestemmelsene.
- (3) Etter den skattepliktiges død kan sak om endring innenfor fristene i første og annet ledd, tas opp senest to år etter dødsfallet. Toårsfristen gjelder ikke så lenge boet verken er overtatt av selvskiftende arvinger eller er endelig oppgjort uten slik overtaking.
- (4) Med mindre det foreligger nye opplysninger i saken, må sak om endring av vedtak etter §§ 12-1, 12-3 og 12-4 tas opp senest fire måneder etter vedtakstidspunktet

dersom endringen er til ugunst for den skattepliktige. Saken må uansett tas opp innenfor fristene i første til tredje ledd.

(5) Etter utløpet av fristene i første til fjerde ledd kan skattemyndighetene likevel vedta økning av pensjonsgivende inntekt, når den skattepliktige forlanger det som følge av feil som i høy grad er sannsynliggjort og som vedkommende ikke kan lastes for. Ved slik økning skal pensjonspoeng og trygdeavgift økes tilsvarende. Departementet kan gi forskrift om gjennomføring av slik endring og om beregning og innbetaling av trygdeavgift.

#### § 12-7 *Utsatt friststart*

Når skattelovgivningen foreskriver eller forutsetter endring av skattefastsettingen som følge av omstendigheter som inntreffer etter fastsettingen, regnes fristene etter § 12-6 fra utgangen av det kalenderåret da vilkårene for å foreta endringen ble oppfylt.

#### § 12-8 *Unntak fra fristene for å ta opp skattefastsetting mv. til endring*

Fristene i § 12-6 er ikke til hinder for at skattefastsettingen tas opp til endring

- a) når endringen følger av, eller forutsettes i, en domstolsavgjørelse,
- b) som følge av uttalelse fra Stortingets ombudsmann for forvaltningen, i sak der den skattepliktige er part,
- c) når det er åpenbart at vanskelige livsforhold hos den skattepliktige har ført til uriktig skjønnfastsetting.

#### § 12-9 *Fordeling av kompetanse mellom Oljeskattenemnda og andre skattemyndigheter*

Oljeskattenemnda avgjør med bindende virkning for andre skattemyndigheter enn Klagenemnda for petroleumsskatt hvilke inntekts- og formuesposter som omfattes av petroleumsskatteloven § 5 første ledd og hva som skal anses som skattepliktig inntekt og fradragsberettiget kostnad for finansielle poster som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 d annet til syvende ledd.

#### § 12-10 *Endring av skattefastsetting overfor trekkpliktige etter artistskatteloven og svalbardskatteloven*

Skattemyndighetene kan fatte vedtak om endring av skattefastsetting etter § 12-1 overfor den som har trekkplikt etter artistskatteloven og svalbardskatteloven.

#### § 12-11 *Endring uten klage av andre enkeltvedtak enn vedtak om skattefastsetting*

(1) Andre enkeltvedtak enn vedtak om skattefastsetting kan endres av det organet som har truffet vedtaket uten at det er påklaget dersom

- a) endringen ikke er til skade for noen vedtaket retter seg mot eller direkte tilgodeser,
- b) underretning om vedtaket ikke er kommet fram til vedkommende og vedtaket heller ikke er offentlig kunngjort, eller
- c) vedtaket må anses ugyldig.

(2) Foreligger vilkårene etter første ledd, kan vedtaket endres også av klageinstansen eller av annet overordnet organ.

- (3) Dersom hensynet til andre privatpersoner eller offentlige interesser tilsier det, kan klageinstans eller overordnet myndighet endre underordnet organs vedtak til skade for den vedtaket retter seg mot eller direkte tilgodeser, selv om vilkårene etter første ledd bokstav b eller c ikke foreligger. Melding om at vedtaket vil bli overprøvd, må i så fall sendes vedkommende innen tre uker etter at det ble sendt melding om vedtaket, og melding om at vedtaket er omgjort må sendes vedkommende innen tre måneder etter samme tidspunkt. Gjelder det overprøving av vedtak i klagesak, må melding om at vedtaket er omgjort likevel sendes vedkommende innen tre uker.
- (4) De begrensningene i adgangen til å endre et vedtak uten at det er påklaget som er forutsatt ellers i denne bestemmelsen gjelder ikke når endringsadgangen følger av annen lov, av vedtaket selv eller av alminnelige forvaltningsrettslige regler.

## **Kapittel 13 KLAGE**

### *§ 13-1 Hvilke avgjørelser som kan påklages og hvem som har klagerett*

- (1) Enkeltvedtak kan påklages av den vedtaket retter seg mot. Vedtak om skattefastsetting kan også påklages av den som er endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt.
- (2) Klageinstansens vedtak i klagesak kan ikke påklages. Klageinstansens vedtak om å avvise klagen kan likevel påklages, unntatt
- a) når også underinstansen traff vedtak om å avvise klagen,
  - b) når underinstansen har prøvd avvisningsspørsmålet og kommet til at vilkårene for realitetsbehandling er til stede,
  - c) når Kongen vil være klageinstans,
  - d) når klagen er avvist av en klagenemnd.

### *§ 13-2 Klage fra andre*

- (1) Aksjeselskap og allmennaksjeselskap kan klage på vedtak om verdsettingen av aksjene i selskapet.
- (2) Selskap hvor deltakerne skattlegges etter §§ 10-40 til 10-45 i skatteloven, kan klage på vedtak om fastsetting av formue og inntekt fra selskapet.
- (3) Boligselskap kan klage på vedtak om fastsetting av formue og inntekt fra selskapet.
- (4) Den som skal svare skatt etter eideomsskattelova har samme rett til å klage etter § 13-1 som den skattepliktige har, over avgjørelse som får betydning for eiendomsskatten.

### *§ 13-3 Klageinstans*

- (1) Klageinstans er det forvaltningsorganet (klageinstansen) som er nærmest overordnet det forvaltningsorganet som har truffet enkeltvedtaket (underinstansen).
- (2) Skatteklagenemnda er klageinstans ved klage over vedtak om fastsetting av formues- og inntektsskatt, artistskatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift. Skatteklagenemnda er også klageinstans ved klager over vedtak fra Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet om ileggelse av tvangsmulkt etter § 14-1 og

overtredelsesgebyr etter § 14-6. Saker som skal avgjøres av Skatteklagenemnda fremmes for nemnda av et eget sekretariat underlagt Skattedirektoratet.

(3) Skatteklagenemnda for Svalbard er klageinstans ved klager over vedtak om fastsetting av skatt etter svalbardskatteloven. Saker som skal avgjøres av Skatteklagenemnda for Svalbard fremmes for nemnda av skattekontoret.

(4) Klagenemnda for petroleumsskatt er klageinstans ved klager over vedtak om fastsetting av skatt etter petroleumsskatteloven § 5 første ledd. Saker som skal avgjøres av Klagenemnda for petroleumsskatt fremmes for nemnda av Oljeskattekontoret.

#### § 13-4 *Klagefrist. Oppreisning for oversittelse av klagefristen.*

(1) Klagefristen er seks uker.

(2) Dersom klageren er avhengig av å få opplysninger fra skattemyndighetene for å klage, kan klageren levere klage innen seks uker etter at skattemyndighetene har sendt de nødvendige opplysningene.

(3) Selv om klagefristen er oversittet, kan skattemyndighetene ta klagen under behandling dersom det er grunn til det under hensyn til blant annet spørsmålets betydning, klagerens forhold, sakens opplysning og den tid som er gått. Klagen kan ikke tas under behandling som klagesak dersom det er gått mer enn ett år siden vedtaket ble truffet.

#### § 13-5 *Klagens adressat, form og innhold*

(1) Klagen skal sendes til det organet som har fattet vedtaket som påklages. Klage over vedtak fra Oljeskattenemnda sendes likevel til Oljeskattekontoret.

(2) Klagen skal være skriftlig.

(3) Klagen skal vise til det vedtak som det klages over, og om påkrevd gi opplysninger til vurdering av klagerett og av om klagefrist er overholdt. Den skal inneholde bestemte påstander og redegjøre for de forhold påstandene bygger på. Klage over vedtak om fastsetting av merverdiavgift som følge av at skattemelding ikke er kommet inn, behandles bare dersom klageren samtidig med klagen sender inn skattemelding for den eller de beskatningsperioder vedtaket gjelder.

(4) Inneholder en klage feil eller mangler, setter forvaltningsorganet en kort frist for retting eller utfylling.

#### § 13-6 *Saksforberedelse i klagesak*

(1) Om saksforberedelse mv. av klagesaker gjelder kapittel 5 tilsvarende, når ikke annet følger av reglene i denne bestemmelsen.

(2) Dersom vilkårene for å behandle klagen ikke foreligger, skal underinstansen avvise saken, jf. likevel § 13-4 tredje ledd.

(3) Underinstansen kan endre vedtaket dersom den finner klagen begrunnet.

(4) Blir det ikke truffet vedtak som nevnt i annet eller tredje ledd, skal sakens dokumenter sendes klageinstansen så snart saken er tilrettelagt. Underinstansen kan avgi uttalelse i saken.

(5) Klageren skal sendes kopi av underinstansens uttalelse. I saker hvor klageinstansen er en nemnd, skal klageren sendes kopi av innstilling til vedtak i

nemnda. Første og annet punktum gjelder likevel ikke opplysninger som kan unntas fra innsyn etter § 5-5 femte ledd.

#### § 13-7 *Klageinstansens kompetanse*

- (1) Dersom vilkårene for å behandle klagen ikke foreligger, skal klageinstansen avvise saken, jf. likevel § 13-4 tredje ledd. Klageinstansen er ikke bundet av at underinstansen har ansett vilkårene for å foreligge.
- (2) Tas klagen under behandling, kan klageinstansen prøve alle sider av saken og herunder ta hensyn til nye omstendigheter. Den skal vurdere de synspunkter som klageren kommer med, og kan også ta opp forhold som ikke er berørt av klageren.
- (3) Klageinstansen kan selv treffe nytt vedtak i saken eller oppheve det og sende saken tilbake til underinstansen til helt eller delvis ny behandling.

#### § 13-8 *Fordeling av kompetanse mellom Klagenemnda for petroleumsskatt og andre skattemyndigheter*

Klagenemnda for petroleumsskatt avgjør med bindende virkning for andre skattemyndigheter hvilke inntekts- og formuesposter som omfattes av petroleumsskatteloven § 5 første ledd og hva som skal anses som skattepliktig inntekt og fradragsberettiget kostnad for finansielle poster som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 d annet til syvende ledd.

#### § 13-9 *Endring av Skatteklagenemndas avgjørelser*

Skatteklagenemnda kan innenfor fristen i § 12-6 første ledd endre sin skattefastsetting når det foreligger nye omstendigheter og tungtveiende hensyn tilsier at saken tas opp.

## **Kapittel 14 ADMINISTRATIVE REAKSJONER OG STRAFF**

### § 14-1 *Tvangsmulkt*

- (1) Skattemyndighetene kan ilegge en daglig løpende tvangsmulkt når
  - a) den som har plikt til å gi opplysninger etter kapittel 7 og 8 eller gi forespurte opplysninger etter §§ 10-1, 10-2, 10-5, 10-6 og 10-7 ikke gir opplysningene innen de fastsatte frister eller innen frister fastsatt av skattemyndighetene. Det samme gjelder ved feil ved de opplysninger som gis.
  - b) den som har fått pålegg om bokføring, jf. § 11-1, ikke følger dette innen den fastsatte frist.
- (2) Tvangsmulkt etter første ledd bokstav a skal normalt utgjøre et halvt rettsgebyr per dag, jf. rettsgebyrloven § 1 annet ledd. Tvangsmulkt etter første ledd bokstav b skal normalt utgjøre ett rettsgebyr per dag. I særlige tilfeller kan tvangsmulkten settes lavere eller høyere, men oppad begrenset til henholdsvis to og ti rettsgebyr per dag. Tvangsmulkt etter første ledd bokstav a og b kan ikke overstige henholdsvis 50 ganger rettsgebyret eller en million kroner.
- (3) Skattemyndighetene kan i særlige tilfeller redusere eller frafalle påløpt mulkt.
- (4) Tvangsmulkt kan ikke fastsettes og løper heller ikke så langt oppfyllelse eller etterlevelse er umulig på grunn av forhold som ikke skyldes den ansvarlige.

(5) Departementet kan gi forskrift om ileggelse av tvangsmulkt, herunder om grunnlaget for beregning og utmåling.

#### § 14-2 *Saksbehandlingsregler for ileggelse av tvangsmulkt*

- (1) Innkrevingen av tvangsmulkten må iverksettes senest fire uker etter forfall.
- (2) Ved vedtak om tvangsmulkt kan forhåndsvarsel etter § 5-7 unnlates. I underretning om vedtak om tvangsmulkt, jf. § 5-9, skal det opplyses om at skattemyndighetene anser pliktene som nevnt i § 14-1 første ledd for ikke å være oppfylt, frist for når tvangsmulkten starter å løpe og hvilken tvangsmulkt som vil løpe.
- (3) Tvangsmulkten tilfaller statskassen.

#### § 14-3 *Tilleggsskatt*

- (1) Tilleggsskatt ilegges skattepliktig og trekkpliktig som nevnt i § 8-8 første og annet ledd som gir uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktig opplysning, når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler. Som unnlatt levering av pliktig opplysning regnes levering etter at vedtak om skattegrunnlag og beregnet skatt foreligger.
- (2) Tilleggsskatt kan fastsettes samtidig med den skatt den skal beregnes av, eller ved en senere særskilt fastsetting. Fristene i §§ 12-6 til 12-8 gjelder tilsvarende.

#### § 14-4 *Unntak fra tilleggsskatt*

- (1) Tilleggsskatt fastsettes ikke når skattepliktiges forhold må anses unnskyldelig.
- (2) Tilleggsskatt fastsettes heller ikke
  - a) av riktige og fullstendige opplysninger som er forhåndsutfylt i skattemeldingen,
  - b) når de uriktige eller ufullstendige opplysningene skyldes åpenbare regne- eller skrivefeil,
  - c) når selger har unnlatt å beregne merverdiavgift av ordinær bokført omsetning, og det er godtgjort at kjøper har full fradragsrett, eller kjøper ville hatt rett til kompensasjon for merverdiavgiften etter merverdiavgiftskompensasjonsloven,
  - d) når skattepliktig frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt tidligere, slik at det kan fastsettes riktig skatt. Dette gjelder ikke hvis rettingen kan anses framkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som skattemyndighetene har fått fra andre. Tidligere ilagt tilleggsskatt faller ikke bort.
  - e) når tilleggsskatten for det enkelte forhold vil bli under 1000 kroner, eller
  - f) når skattepliktig er død.
- (3) Departementet kan gi forskrift om at tilleggsskatt ikke skal ilegges i nærmere angitte grupper av saker.

#### § 14-5 *Sats og beregningsgrunnlag for tilleggsskatt*

- (1) Tilleggsskatt beregnes med 20 prosent av den skattemessige fordel som er eller kunne ha vært oppnådd. Satsen skal være 10 prosent når de uriktige eller ufullstendige opplysningene er oppgitt av arbeidsgiver eller andre etter kapittel 7. Tilsvarende skal gjelde for deltakere som skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48 for poster som selskapet har oppgitt etter § 8-9.



- (2) Formues- og inntektstillegg som gir grunn for å anvende tilleggsskatt, anses å utgjøre den øverste del av den skattepliktiges formue og inntekt.
- (3) Har skattepliktig et skattemessig underskudd, beregnes tilleggsskatten av den skatt som ville blitt fastsatt på grunnlag av den unndratte formue eller inntekt. Det samme gjelder når den fastsatte skatt er lavere enn den skatt som ville blitt fastsatt på grunnlag av den unndratte formue eller inntekt.
- (4) Ved tidfestingsfeil beregnes tilleggsskatten av nettofordelen ved den utsatte fastsettingen. Tidfestingsfeil foreligger i denne sammenheng når
- a) de uriktige eller ufullstendige opplysningene har ført til en skattebesparelse som uten at det er nødvendig med nye opplysninger fra skattepliktig, ville ha ført til en tilsvarende skattebyrde i senere periode,
  - b) skattepliktig har selv oppgitt skattegrunnlaget i senere periode, eller unnlatt å fradragføre kostnaden i senere periode, før skattemyndighetene har tatt opp forholdet,
  - c) skattemyndighetene har tatt opp forholdet, men skattepliktig sannsynliggjør at grunnlaget uansett ville blitt tatt med eller kostnaden unnlatt fradragført i senere periode.

#### § 14-6 *Skjerpet tilleggsskatt*

(1) Skjerpet tilleggsskatt ilegges skattepliktig som forsettlig eller grovt uaktsomt gir skattemyndighetene uriktig eller ufullstendig opplysning, eller unnlater å gi pliktig opplysning, når vedkommende forstår eller bør forstå at det kan føre til skattemessige fordeler. Skjerpet tilleggsskatt kan bare ilegges i tillegg til tilleggsskatt etter § 14-3.

§ 14-4 annet ledd gjelder tilsvarende.

(2) Skjerpet tilleggsskatt skal fastsettes i et eget vedtak samtidig med eller etter fastsetting av tilleggsskatt etter § 14-3. § 14-3 annet ledd annet punktum gjelder tilsvarende.

(3) Skjerpet tilleggsskatt beregnes med 20 eller 40 prosent av den skatt som er eller kunne vært unndratt. § 14-5 annet til fjerde ledd gjelder tilsvarende.

(4) Skal skattepliktig for samme år svare skjerpet tilleggsskatt til formues- og inntektsskatt etter forskjellige satser, fordeles den skatt som skjerpet tilleggsskatt skal beregnes av, forholdsmessig etter størrelsen på den formue eller inntekt som de ulike satsene skal anvendes på.

#### § 14-7 *Overtredelsesgebyr*

(1) Skattemyndighetene kan ilegge overtredelsesgebyr overfor

- a) tredjeparter som ikke har oppfylt sine opplysningsplikter etter kapittel 7,
- b) den som ikke medvirker til kontroll etter §§ 10-4 eller 10-8,
- c) den som ikke har oppfylt sine plikter til å føre og oppbevare personalliste gitt i medhold av bokføringsloven.

(2) Overtredelsesgebyr etter første ledd skal utgjøre ti rettsgebyr, jf. rettsgebyrloven § 1 annet ledd. Ved gjentatt overtredelse innen to år fra ileggelse av overtredelsesgebyr skal gebyret utgjøre 20 rettsgebyr. Et tilleggsgebyr på inntil to rettsgebyr kan ilegges for hver

- a) person, selskap e.l. som det ikke er levert opplysninger for, jf. første ledd bokstav a,
  - b) person som ikke er registrert i samsvar med bestemmelsene om føring av personalliste, jf. første ledd bokstav c.
- (3) Overtredelsesgebyr etter første ledd bokstav b kan utgjøre inntil 50 rettsgebyr, jf. rettsgebyrloven § 1 annet ledd.
- (4) Overtredelsesgebyret tilfaller statskassen.
- (5) Departementet kan gi forskrift om grunnlaget for beregning og om utmåling av overtredelsesgebyr.

#### § 14-8 *Varsel*

Ved varsel etter § 5-7 om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr skal fristen for å uttale seg være minst tre uker. Varsel etter § 5-7 kan unnlates når overtredelsesgebyr ilegges på stedet.

#### § 14-9 *Informasjon om rett til ikke å utsette seg selv for sanksjon*

Skattepliktig og tredjepart som i forbindelse med illeggelse av tilleggsskatt, overtredelsesgebyr eller politianmeldelse blir pålagt å svare på spørsmål eller å utlevere opplysninger, skal opplyses av skattemyndighetene om at vedkommende kan ha rett til å nekte å svare på spørsmålene eller utlevere opplysningene, når dette kan utsette vedkommende for tilleggsskatt, overtredelsesgebyr eller straff.

#### § 14-10 *Beviskrav*

For å ilegge tilleggsskatt som nevnt i § 14-3 og overtredelsesgebyr som nevnt i § 14-7 kreves kvalifisert sannsynlighetsovervekt for de objektive vilkårene i bestemmelsen. For å ilegge tilleggsskatt etter § 14-6 skal både de objektive og de subjektive vilkår være bevist utover enhver rimelig tvil.

#### § 14-11 *Utsatt iverksetting av vedtak om sanksjon*

- (1) Vedtak om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr skal ikke iverksettes før klagefristen er ute eller klagen er avgjort.
- (2) Dersom skattepliktig ønsker å prøve vedtakets gyldighet for domstolene skal vedtaket etter anmodning ikke iverksettes før etter utløpet av søksmålsfristen eller endelig rettsavgjørelse foreligger.

#### § 14-12 *Domstolenes prøvingsrett*

- (1) Ved søksmål om prøving av tilleggsskatt og overtredelsesgebyr er retten ikke bundet av de påstander partene har nedlagt og de påstandsgrunnlag partene har påberopt.
- (2) Retten kan avsi realitetsavgjørelse dersom den finner det hensiktsmessig og forsvarlig, men kan ikke idømme en annen administrativ sanksjon enn skattemyndighetene har truffet vedtak eller nedlagt påstand om. Før retten går utenfor partenes påstander eller påstandsgrunnlag skal den gi partene anledning til å uttale seg.

#### § 14-13 *Straff for tredjeparts opplysningssvikt mv.*

- (1) Med bot eller fengsel i inntil to år straffes opplysningspliktig tredjepart som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene.
- (2) Med bot eller fengsel i inntil ett år straffes den som grovt uaktsomt overtrer gjerningsbeskrivelsen i første ledd.

#### § 14-14 *Straff for unnlatt medvirkning til kontroll mv.*

Med bot eller fengsel i inntil ett år straffes den som unnlater å medvirke til kontroll etter §§ 10-4 eller 10-8.

### **Kapittel 15 SØKSMÅL MV.**

#### § 15-1 *Søksmål fra skattepliktige mv.*

Den som har klageadgang over et enkeltvedtak skattemyndighetene har truffet etter denne loven, kan reise søksmål om prøving av vedtaket og klageinstansens vedtak i klagesaken.

#### § 15-2 *Søksmål fra departementet eller en kommune*

- (1) Departementet kan ved søksmål få prøvd om nemndsvedtak i sak om fastsetting av skatt skal oppheves helt eller delvis fordi det bygger på feilaktig faktisk grunnlag eller uriktig oppfatning av et rettsspørsmål. Dette gjelder likevel ikke avgjørelse truffet på grunnlag av en bindende forhåndsuttalelse etter kapittel 6. Søksmålet rettes mot den aktuelle nemnda ved lederen.
- (2) Kommunestyret kan ved søksmål få prøvd vedtak som gjelder spørsmålet om hva som er rett skattested for enkelte skattepliktige. Søksmål anlegges mot den andre eller de andre kommuner som er part i tvisten.
- (3) Den avgjørelsen retter seg mot, skal varsles om søksmålet.

#### § 15-3 *Partsstilling*

- (1) Ved søksmål til prøving av avgjørelser etter denne loven utøves statens partsstilling av den skattemyndighet som har truffet avgjørelsen. Er avgjørelsen fattet av nemnd utøves partsstillingen av skattekontoret.
- (2) Departementet kan i enkeltsak eller i grupper av saker overta utøvelsen av partsstillingen eller overføre den til annen skattemyndighet.

#### § 15-4 *Søksmålsfrist*

- (1) Søksmål som gjelder enkeltvedtak om skattefastsetting må reises innen seks måneder. Det kan gis oppfriskning for oversittelse av fristen etter reglene i tvisteloven §§ 16-12 til 16-14.
- (2) Søksmålsfristen avbrytes dersom det omtvistede spørsmålet klages inn for Stortingets ombudsmann for forvaltningen. Ny søksmålsfrist på seks måneder løper fra ombudsmannens melding om avsluttet behandling er kommet fram til den skattepliktige, eller fra den skattepliktige blir varslet om myndighetenes svar på ombudsmannens anmodning om fornyet behandling. Søksmålsfristen etter første ledd avbrytes likevel ikke dersom klagen ikke fører til realitetsavgjørelse hos ombudsmannen og dette skyldes forsettlig forhold fra den skattepliktiges side.

#### § 15-5 *Adgang til å stille vilkår for å reise søksmål*

Det forvaltningsorganet som har truffet enkeltvedtak i medhold av denne loven, kan bestemme at søksmål om gyldigheten av vedtaket ikke skal kunne reises uten at adgangen til å klage over vedtaket er nyttet, og at klagen er avgjort av den høyeste klageinstans som står åpen. Søksmål skal likevel i alle tilfeller kunne reises når det har gått ett år fra klage første gang ble framsatt, og det ikke skyldes forsømmelse fra klagerens side at klageinstansens avgjørelse ikke foreligger.

#### § 15-6 *Fastsetting etter avsagt dom mv.*

(1) Når domstolen kommer til at den skattepliktige bare skal betale en del av den fastsatte skatten, eller bare skal ha tilbake en del av et tilbakebetalingskrav, og det ikke foreligger tilstrekkelige opplysninger til å fastslå det riktige beløpet, skal det i domsslutningen angis hvordan ny fastsetting skal utføres.

(2) Kommer domstolen til at myndighetenes avgjørelse i sak om fastsetting ikke kan opprettholdes på grunn av formelle mangler, skal avgjørelsen henvises til ny behandling hos vedkommende skattemyndighet.

(3) Endelig rettsavgjørelse og forlik er bindende for alle skattekreditorer.

#### § 15-7 *Avgjørelse i fordelingstvist*

(1) Kommuner som er uenige om hvor en skattepliktigs formue og inntekt skal beskattes etter skatteloven kapittel 2 og 3, kan i fellesskap kreve at Skattedirektoratet avgjør tvisten med bindende virkning.

(2) Avgjørelsen skal begrunnes for så vidt grunnene kan antas å ha betydning ut over den foreliggende saken.

## **Kapittel 16 IKRAFTTREDELSE OG ENDRINGER I ANDRE LOVER**

### § 16-1 *Ikrafttredelse*

Loven trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

### § 16-2 *Endringer i andre lover*

Fra det tidspunktet loven trer i kraft, gjøres følgende endringer i andre lover:

1. *I lov 13. august 1915 nr. 5 om domstolene (domstolloven) gjøres følgende endringer:*

§ 218 annet ledd nr. 2 skal lyde:

2. Den som har bevilling som statsautorisert revisor eller er registrert som revisor, kan bistå med utferdigelse av *skattemeldinger*, næringsoppgaver, skatteklager og andre henvendelser til skattemyndighetene.

2. *I lov 17. juli 1925 nr. 2 om avgift av kull, jordoljer og andre mineraler og bergarter som utføres fra Svalbard gjøres følgende endringer:*

§ 4 annet ledd første punktum skal lyde:

Undlater den avgiftspliktige å føre eller til bestemt tid å innsende boken med bilag til skattekontoret, eller undlater han å etterkomme en opfordring fra *skattemyndighetene* for Svalbard om å meddele opplysninger, taper han retten til å inngi klage, medmindre han godtgjør omstendigheter, som finnes fyldestgjørende til undskyldning for forsømmelsen.

§ 5 annet ledd annet punktum skal lyde:

Dog kan *skattemyndighetene* på andragende innrømme forlengelse av klagefristen.

§ 9 skal lyde:

§ 9. Undlatelse av å føre eller til bestemt tid å innsende den i § 3, første ledd omhandlede bok med bilag eller det i § 3, annet ledd omhandlede regnskap samt undlatelse av på forlangende å meddele nærmere opplysninger til *skattemyndighetene* straffes med bøter.

3. *I lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter (særavgiftsloven) gjøres følgende endringer:*

§§ 2 til 4 og 5a til 7 oppheves.

4. *I lov 14. juli 1950 nr. 10 om valutaregulering gjøres følgende endringer:*

§ 7 sjette ledd skal lyde:

Departementet avgjør om opplysninger innhenta ifylgje fyrste leden i denne paragrafen skal meddelast offentlege styresmakter som har med *skattefastsettinga*, tolloppgåver og tilsyn med finansinstitusjonar å gjera.

5. *I lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøy og båter (motorkjøretøy- og båtavgiftsloven) gjøres følgende endringer:*

§§ 2 til 5a oppheves.

§ 6 første ledd skal lyde:

For *avgift på* motorkjøretøyer eller båter eller i samband med bruk av motorkjøretøy eller motorkjøretøy eller båt som omfattes av denne lov, er eieren ansvarlig.

§§ 7 og 10 oppheves.

6. *I lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven) gjøres følgende endringer:*

§ 15 tredje ledd bokstav c skal lyde:

c) Hvis den avgiftspliktige vil kunne kreve fradrag for ytelsene ved *inntektsfastsettelsen*, reduseres fradraget med den satsen som gjelder ved fastsettelse av alminnelig inntekt etter skatteloven kapittel 5 til 11, for angjeldende inntektsår.

§ 25 niende ledd skal lyde:

Etter krav fra avgiftsmyndigheten eller *skattemyndighetene* plikter partene i en økonomisk transaksjon å gi opplysninger som er nødvendige for å avgjøre om det foreligger en avgiftspliktig gave.

7. I lov 3. mars 1972 nr. 3 om arv m.m. (arvelova) gjøres følgende endringer:

§ 28 g tredje ledd annet punktum skal lyde:

For dette formålet kan ein sambuar krevje at *skattestyremaktene* gir opplysningar om eller kopi av *skattemelding* og *skattefastsetting* for den andre sambuaren.

8. I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane (*eigedomsskattelova*) gjøres følgende endringer:

§ 8 B-1 første til tredje ledd skal lyde:

(1) Eigedomsskatt for anlegg for produksjon av elektrisk kraft skal reknast ut etter verdet (taksten) som anlegget vert sett til ved *skattefastsettingen* året før skatteåret. <sup>2</sup>

(2) Vert det med heimel i § 12, bokstav b nytta ulike skattøyrar for bygningar og grunn, skal det fastsetjast særskilde skattegrunnlag for bygningar og for grunn i samband med den *skattefastsettinga* som er nemnt i første leden.

(3) Er det klaga på verdsetjinga, eller er verdsetjinga under prøving for domstolane, skal eigedomsskatten likevel reknast ut etter det verdet som vart sett ved *skattefastsettinga*. Når spørsmålet er endeleg avgjort, skal skatten rettast i samsvar med den siste avgjerda.

§ 8 B-3 første ledd første punktum skal lyde:

Kommunefordeling av grunnlaget for eigedomsskatt for kraftanlegg sett i drift etter 1. januar 2000, skal byggje på plasseringa av slike særskilte driftsmiddel i kraftanlegget som nemnt i § 8B-2 første leden pr. 1. januar i *skattefastsettingsåret*.

§ 8 B-5 første punktum skal lyde:

Reglane i *skatteforvaltningsloven* gjeld tilsvarende så langt dei passer ved fastsetjing av kommunefordeling av eigedomsskattegrunnlag etter reglane i denne lova.

§ 8 C-1 første ledd første punktum skal lyde:

Kommunestyret avgjer om eigedomsskatten for bustader skal byggje på verdet (taksten) som vert sett på eigedomen ved *skattefastsettinga* året før skatteåret.

§ 8 C-1 tredje ledd skal lyde:

(3) Er verdet (taksten) for bustader sett ned ved *skattefastsettinga* etter skatteloven § 4-10 første ledd andre eller tredje punktum, utgjer skattegrunnlaget det justerte verdet multiplisert med 2,23 for primærbustad og 1,11 for sekundærbustad.

§ 9 annet punktum skal lyde:

Seinare vert eigedomsskatten utrekna etter det verdet som eigedomen vert sett i ved *skattefastsettinga* i skatteåret

§ 17 fjerde ledd skal lyde:

Når taksten byggjer på *skatteverdet*, skal utskrivinga rettast berre så langt skattefastsettinga vert brigda etter *kapittel 12 i skatteforvaltningslova*. Fristane for retting etter *skatteforvaltningslova §§ 12-6 til 12-8* gjeld då tilsvarande for eigedomsskatten.

§ 19 annet ledd skal lyde:

For anlegg for produksjon av elektrisk kraft og bustader som vert verdsette etter § 8 C, kan klaga ikkje gjelda det verdet som er sett på eigedomen ved skattefastsettinga, jf. *skatteforvaltningslova § 13-2* fjerde ledd.

§ 19 tredje ledd tredje punktum skal lyde:

Avgjerd i klagesaka får verknad også for *formuesskattefastsettinga* åt eigaren.<sup>8</sup>

§ 23 første ledd første punktum skal lyde:

Føresegnene i skatteforvaltningsloven §§ 15-3, 15-5 første og annet ledd og skattebetalingsloven § 17-1 fjerde og femte ledd gjeld på tilsvarande vis for søksmål og tvistar for tingretten i sak om tvangsfullføring og mellombels sikring om eigedomsskatt.

§ 29 annet ledd skal lyde:

Reglane i skatteforvaltningslova kapittel 3 om teieplikt gjeld på tilsvarande måte for tenestemenn og nemndmedlemmer som er med på å skriva ut eigedomsskatt i staden for reglane om teieplikt i forvaltningslova.

§ 29 sjettede ledd annet punktum skal lyde:

Reglane om dekning av sakskostnader i skatteforvaltningslova § 5-10 gjeld på tilsvarande måte i eigedomsskattesaker.

*9. I lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster (petroleumsskatteloven) gjøres følgende endringer:*

§ 6 oppheves.

§ 6 a oppheves.

*10. I lov 8. april 1980 nr. 7 om barn og foreldre (barnelova) gjøres følgende endringer:*

§ 70 syvende ledd skal lyde:

For å fastsetje tilskotet kan organet utan omsyn til teieplikta krevje dei opplysningane som trengst frå arbeidsgjevarar, *skattestyresmaktene*, arbeids- og velferdsetaten og forsikringsselskap, bankar og andre som forvarer eller forvaltar formueverdiar.

§ 80 første ledd tredje og fjerde punktum skal lyde:

Ei indeksregulering skal likevel først gjerast etter at det er teke omsyn til frådraga den frikjende faren tidlegare har fått i *skattefastsettinga* si for betalt tilskot. Fordelen av det tidlegare frådraget i *skattefastsettinga* skal setjast til 20 prosent.

11. *Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) oppheves.*

12. *I lov 22. mai 1981 nr. 25 om rettergangsmåten i straffesaker (straffeprosessloven) gjøres følgende endringer:*

§ 67 annet ledd bokstav d skal lyde:

forbrytelse mot militær straffelov § 34 annet ledd annet straffalternativ, jf. tredje ledd, lov om toll og vareførsel § 16-7, *straffeloven* § 378, utlendingsloven § 108 tredje ledd, jf. sjette ledd, regnskapsloven § 8-5 første ledd første og tredje punktum, jf. tredje ledd første punktum og bokføringsloven § 15 første ledd første og tredje punktum, jf. tredje ledd første punktum.

13. *I lov 8. juni 1984 nr. 58 om fordringshavernes dekningsrett (dekningsloven) gjøres følgende endringer:*

§ 2-7 tredje ledd tredje punktum skal lyde:

For skattekrav kan utlegg alltid tas i krav som forfaller inntil fem år etter utgangen av det inntektsåret skatten gjelder, eller i tilfelle endring av *skattefastsettingen* fem år etter utgangen av det kalenderår da endringsvedtak ble truffet.

§ 9-4 annet ledd annet punktum skal lyde:

Fordring på refusjon etter skatteloven § 16-50 regnes i denne sammenheng som forfalt ved *fastsettingen* av den skatt som gir grunnlag for kravet.

§ 9-4 annet ledd femte ledd skal lyde:

Fortrinnsretten omfatter ikke skatt som er eller kunne vært fastsatt ved endring av *skattefastsetting etter skatteforvaltningsloven kapittel 12*.

§ 9-7 første ledd nr. 4 bokstav a skal lyde:

- a) Fordring på *tilleggsskatt pålagt* som følge av uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene, og annen skatte- eller avgiftsfordring av tilsvarende art.

14. *I lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven) gjøres følgende endringer:*

§ 101 tredje ledd skal lyde:



*Skattemyndighetene* skal på forlangende fra retten eller bostyreren gi opplysninger om skyldnerens formues- og inntektsforhold.

15. I lov 18. desember 1987 nr. 93 om eksport av strategiske varer, tjenester og teknologi m.v. gjøres følgende endringer:

§ 2 femte ledd skal lyde:

Departementet kan videre bestemme at offentlige organer som har med *skattefastsetting* og kontrollen med merverdiavgiften å gjøre, skal få adgang til å gjøre seg kjent med de opplysninger som er gitt etter denne lov.

16. I lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap (*ekteskapsloven*) gjøres følgende endringer:

§ 39 annet punktum skal lyde:

For dette formålet kan en ektefelle kreve at den andre ektefellen og *skattemyndighetene* gir opplysninger om eller kopi av den felles eller den andre ektefellens *skattemelding* og *skattefastsetting*.

17. I lov 11. juni 1993 nr. 66 om pristiltak gjøres følgende endringer:

§ 3 femte ledd første punktum skal lyde:

Opplysninger som kreves etter annet ledd kan gis uten hinder av den lovbestemte taushetsplikt som ellers påhviler *skattemyndigheter* og *andre* myndigheter som har til oppgave å overvåke offentlig regulering av ervervsvirksomhet.

18. I lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard gjøres følgende endringer:

Nåværende § 3-2 blir § 3-1.

§ 3-1 første ledd tredje punktum skal lyde:

I det samlede inntektsgrunnlaget etter forrige punktum inngår også inntekt som nevnt i § 3-2 fjerde ledd bokstav b.

Nåværende § 3-1 blir § 3-2 og overskriften skal lyde:

*§ 3-2. Formue og annen inntekt enn lønn*

§ 3-2 første ledd skal lyde:

Formue og inntekt av annen art enn nevnt i § 3-1 skattlegges etter reglene i skatteloven, med mindre annet er bestemt.

§ 3-2 fjerde ledd bokstav b første punktum skal lyde:

Skatt av alminnelig inntekt fra enkeltpersonforetak beregnes med en prosentvis fastsatt del av denne inntekten og med samme satser som er fastsatt for lønnsinntekt, jf. § 3-1.

Kapittel 4 skal lyde:

#### Kapittel 4. Skatteforvaltning mv.

§ 4-1. *Skatteforvaltningslovens anvendelse på Svalbard*  
*Skatteforvaltningsloven gjelder ved fastsettelse av skatt og trygdeavgift til Svalbard samt gjennomføring av lønnstrekk etter § 3-1, jf. skatteforvaltningsloven § 1-1 bokstav b.*

§ 4-2. *Særlige bestemmelser for visse grupper skattytere*  
*Departementet kan fastsette nærmere regler om*

- a) *forenklet felles skatteoppgjør for prosjektgrupper mv. med kortere opphold på Svalbard,*
- b) *krav til registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger, årsregnskap og årsberetning for næringsdrivende selskaper, eller for grupper av slike.*

§ 5-1 skal lyde:

§ 5-1. *Skattebetalingslovens anvendelse på Svalbard*  
*Skattebetalingsloven gjelder ved betaling og innkreving av skatt og trygdeavgift til Svalbard, jf. skattebetalingsloven § 1-1 annet ledd b.*

§ 5-2 første ledd første punktum skal lyde:

Ved utbetaling av lønn og annen godtgjørelse for arbeid skal arbeidsgiver gjøre fradrag i ytelsens verdi for skatt etter § 3-1.

§ 5-2 femte ledd skal lyde:

*Skattebetalingsloven kapittel 5 om forskuddstrekk får ikke anvendelse for lønnstrekk, med unntak av § 5-12.*

§ 5-3 oppheves.

§ 6-3 første ledd annet punktum skal lyde:

Bestemmelsen gjelder ikke for forenklet oppgjør etter § 4-2 bokstav a.

19. *I lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister gjøres følgende endringer:*

§ 6 oppheves.

§ 8 første til femte ledd oppheves. Gjeldende sjette ledd blir nytt første ledd.

Overskriften skal lyde:

§ 8. *Attest om innbetalt skatt*

§ 10 skal lyde:

§ 10. *Forskriftshjemmel*

Departementet kan i forskrift fastsette nærmere bestemmelser om skattlegging etter denne lov, herunder om fastsettelse av utgifter til transport, kost og losji, bruk av billetter, skattetrekk og innkreving.

§ 11 oppheves.

§ 12 skal lyde:

§ 12. *Forholdet til annen skattelovgivning*

Den øvrige skattelovgivning, herunder *skatteforvaltningsloven* og *skattebetalingsloven*, kommer til anvendelse så langt annet ikke følger av denne lov med forskrifter.

*Trekkplikt etter* denne lov, og forsømmelse av slik plikt, har samme virkning som tilsvarende plikt og forsømmelse etter de nevnte lover.

20. I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (*folketrygdloven*) gjøres følgende endringer:

§ 3-5 syvende ledd skal lyde:

Trygdetid i alderspensjoner medregnes fra utløpet av det året *skattefastsettingen* for det aktuelle året er ferdig.

§ 3-30 annet ledd skal lyde:

Når antatt inntekt etter første ledd bokstav c skal fastsettes, regnes godtgjørelse av midlertidig eller tilfeldig art ikke med. Naturalytelser og overskudd på utgiftsgodtgjørelser regnes med og gis den verdien som legges til grunn ved fastsetting av inntektsskatt.

§ 7-2 tredje ledd skal lyde:

Formue som nevnt i andre ledd bokstav a og b skal være den formue som framgår av siste *skattefastsetting* eller av siste *skattemelding* dersom den er nyere.

§ 19-5 annet ledd første punktum skal lyde:

Pensjonspoeng etter §§ 3-13, 3-14 og 3-16 medregnes i tilleggspensjonen fra utløpet av det året *skattefastsettingen* for det aktuelle året er ferdig.

§ 19-13 første ledd annet punktum skal lyde:

Beregningen foretas med virkning fra januar året etter at *skattefastsettingen* for det aktuelle året foreligger.

§ 20-4 tredje ledd skal lyde:

Pensjonsopptjeningen for et kalenderår oppreguleres med lønnsvekst og tilføres pensjonsbeholdningen ved utløpet av året *skattefastsettingen* for det aktuelle året er ferdig.

§ 20-10 tredje ledd skal lyde:

Trygdetid medregnes fra utløpet av det året *skattefastsettingen* for det aktuelle året er ferdig.

§ 20-17 tredje ledd skal lyde:

Omregninger foretas med virkning fra januar året etter at *skattefastsettingen* foreligger.

§ 21-16 skal lyde:

For saker som behandles av *skattemyndighetene* etter kapittel 24, gjelder ikke bestemmelsene i kapitlet her, og heller ikke bestemmelsene i forvaltningsloven.

§ 23-2 tiende ledd skal lyde:

Når det gjennomføres summarisk fellesoppgjør etter *skatteforvaltningsloven § 12-4*, inngår det beløp som arbeidsgiveren blir ansvarlig for etter denne bestemmelsen, i grunnlaget for arbeidsgiveravgiften.

§ 23-3 annet ledd bokstav f skal lyde:

godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats i *selskap med deltakerfastsetting* i næring der det svares produktavgift som nevnt i § 23-5

§ 24-2 oppheves.

§ 24-3 oppheves.

§ 24-4 annet ledd fjerde punktum skal lyde:

*Også Riksrevisjonen* kan foreta slike ettersyn og kreve fremlagt dokumenter som nevnt.

§ 24-5 annet og tredje ledd oppheves.

*21. I lov 13. juni 1997 nr. 53 om eierskap til medier (medieeierskapsloven) gjøres følgende endringer:*

§ 13 fjerde ledd første punktum skal lyde:

Opplysninger som kreves etter første ledd, kan gis uten hinder av den lovbestemte taushetsplikt som ellers påhviler *skattemyndigheter og andre myndigheter* som har til oppgave å overvåke offentlig regulering av ervervsvirksomhet.

*22. I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endringer:*

§ 7-30b annet ledd annet punktum skal lyde:

Transaksjoner mellom heleide konsoliderte foretak kan unnlates opplyst i selskapsregnskapet dersom selskapet er unntatt fra dokumentasjonsplikten etter *skatteforvaltningsloven § 8-9 annet ledd*.

*23. I lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven) gjøres følgende endringer:*

§ 6-2 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Revisor skal sende kopi av begrunnelse som nevnt i § 5-2 fjerde ledd nr. 5 som gjelder krav om bekreftelser etter *skatteforvaltningsloven*, til skattekontoret.

24. I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 1-3 bokstav c skal lyde:

c. nedsette eller frafalle lovlig *fastsatt* skatt, uten særlig hjemmel i denne lov.

§ 2-1 syvende ledd skal lyde:

(7) Plikten til å svare formuesskatt er betinget av at skattyteren bor i riket 1. januar i det år *skattefastsettelsen* foretas.

§ 2-2 tredje til femte ledd skal lyde:

(3) For deltakerne i selskap som nevnt i annet ledd *fastsettes det skatt* hver for seg for deres andel i selskapets formue og inntekt, jf. §§ 4-40 og 10-40 til 10-45.

(4) Skatt av inntekt kan *fastsettes* selv om selskapet eller innretningen er oppløst eller boet er sluttet og midlene utdelt til parthaverne før utgangen av inntektsåret.

(5) For selskap m.v. som har plikt til å svare formuesskatt, er formuesskatteplikten betinget av at selskapet, innretningen eller boet ikke er oppløst eller sluttet 1. januar i det år *skattefastsettelsen* foretas.

§ 2-10 skal lyde:

§ 2-10. *Fastsettelse av skatt for ektefeller*

*Skatt på formue og inntekt fastsettes under ett for ektefeller* når ikke annet er bestemt i denne lov.

§ 2-11 skal lyde:

§ 2-11. *Særskilt fastsettelse av ektefelles inntekt*

(1) Har begge ektefellene inntekt, kan hver av dem kreve at inntekten *fastsettes* særskilt.

(2) Særskilt *skattefastsettelse* gjennomføres også uten at ektefellen har framsatt krav om det, hvis det gir lavere eller samme samlede skatt som *skattefastsettelse* under ett.

(3) Ved inntekt av bedrift som tilhører den ene eller begge ektefeller, kan ektefellene etter nærmere dokumentasjon *kreve at skatt fastsettes av* en forholdsmessig andel av overskuddet som svarer til arbeidsinnsats og deltakelse i virksomheten. Departementet kan gi forskrift om dokumentasjon.

§ 2-12 skal lyde:

§ 2-12 *Fastsettelse av skatt for ektefeller hver for seg*

*Skatt fastsettes for ektefeller* hver for seg

- a. når ekteskapet er inngått etter 31. oktober i året før inntektsåret. Den ektefellen som har lavest alminnelig inntekt, kan likevel kreve *at skatten fastsettes* under ett med den andre ektefellen hvis de har stiftet felles hjem før utløpet av inntektsåret,
- b. når de ved utløpet av inntektsåret var separert eller levde varig atskilt.

§ 2-13 skal lyde:

(1) *Når det helt eller delvis fastsettes skatt under ett for ektefeller, jf. §§ 2-10 og 2-12 bokstav a andre punktum, skal ektefellene ha skatt av*

- a. alminnelig inntekt fordelt etter størrelsen av den alminnelige inntekt hver ektefelle har,
- b. personinntekt fordelt etter størrelsen av den personinntekt hver ektefelle har,
- c. formue fordelt etter størrelsen av den nettoformue hver ektefelle har.

(2) Endret skatt ved endring av *skattefastsettelse* senere enn to år etter utløpet av inntektsåret, skal i sin helhet tilregnes den ektefellen som endringen gjelder.

Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

§ 2-14 skal lyde:

§ 2-14. *Fastsettelse av barns formue og inntekt*

(1) Når barn er 16 år eller yngre ved utløpet av inntektsåret, skal barnets inntekt og formue *fastsettes* med en halvpart på hver av foreldrene hvis foreldrene lever sammen ved utgangen av året. Foreldrene kan kreve en annen fordeling.

(2) Lever ikke foreldrene sammen ved utgangen av året, *fastsettes skatten for* barnet sammen med den av foreldrene som barnet er folkeregistrert sammen med på dette tidspunkt. Hvis denne av foreldrene ikke har hatt omsorgen for barnet det meste av året, kan vedkommende kreve at barnets formue og inntekt *fastsettes* hos den annen hvis sistnevnte har hatt omsorgen for barnet det meste av året.

(3) Særkullsbarns formue og inntekt *fastsettes* med en halvpart hos hver av ektefellene. Den av ektefellene som ikke er barnets biologiske mor eller far og som heller ikke har adoptert barnet, kan kreve at barnets formue og inntekt tas med hos den andre ektefellen.

(4) *Skatt på arbeidsinntekt fastsettes likevel særskilt hos barn som i inntektsåret er 13 år eller eldre, og har hatt egen arbeidsinntekt.*

(5) *Skatt på formue og inntekt av engangserstatning eller annen ytelse som omfattes av § 4-22, kan fastsettes særskilt hos barnet selv om øvrig skatt for barnet fastsettes sammen med foreldre etter reglene i første ledd.*

Overskriften til § 2-15 og paragrafens første ledd skal lyde:

§ 2-15. *Skattefastsettelse etter dødsfall*

(1) Ved dødsfall i inntektsåret *fastsettes skatt* for boet eller arving som har overtatt boet udelt, for sin egen og avdødes samlede inntekt i dette året. Arving kan likevel kreve sin og avdødes inntekt *fastsettes* hver for seg.

§ 2-20 skal lyde:

§ 2-20. *Fordeling av inntekt ved eierskifte*

Når eiendom eller virksomhet skifter eier i inntektsåret, skattlegges hver av eierne for den inntekten som etter tidfestingsreglene faller i vedkommendes eiertid, jf. likevel § 2-

15 om *skattefastsettelse* etter dødsfall og § 10-41 om realisasjon av andel i *selskap med deltakerfastsettelse* m.v.

§ 2-33 første ledd annet og tredje punktum skal lyde:

Ved siden av boet kan *det for* skyldneren *fastsettes* skatt av inntekt som skyldneren eller ektefellen erverver, og som ikke tilflyter boet. *For* skyldneren *fastsettes det* skatt av formue som skyldneren eller ektefellen eier ved utløpet av inntektsåret, og som ikke er inndratt i boet.

§ 2-35 annet ledd bokstav c skal lyde:

c. personer bosatt på fastlandet og selskaper hjemmehørende på fastlandet ikke *fastsettes* skatt av inntekt og formue som er skattlagt til Svalbard.

§ 3-1 tredje ledd skal lyde:

(3) Ved *skattefastsettelse* under ett etter § 2-12 a svares skatt til bostedskommunen til den av ektefellene som har høyest alminnelig inntekt.

§ 3-1 syvende ledd tredje punktum skal lyde:

Personens ektefelle og barn i felles husstand anses bosatt samme sted, med mindre de har særlig svak tilknytning til denne boligen og *det ikke fastsettes skatt* under ett med personen

§ 3-1 åttende ledd tredje punktum skal lyde:

Norsk sjømann som faktisk har flyttet fra riket, men som fortsatt er skattemessig bosatt her, anses som bosatt i rederiets kontorkommune dersom vedkommende ble overført til *skattefastsettelse* i denne kommunen for inntektsåret 2003 eller tidligere.

§ 4-1 første og annet ledd skal lyde:

(1) Skattepliktig formue fastsettes til omsetningsverdien pr. 1. januar i *fastsettelsesåret* av skattyterens eiendeler med økonomisk verdi, med fradrag for gjeld som skattyteren hefter for.

(2) For skattyter med avvikende regnskapsår etter *skatteforvaltningsforskriften § 8-14-x* skal formuesfastsettelsen omfatte formuen ved utløpet av siste regnskapsår før 1. januar i *fastsettingsåret*.

§ 4-3 første ledd bokstav e og f skal lyde:

e. forskuddsskatt, forhåndsskatt og terminskatt som ikke er forfalt, samt restskatt og resterende skatt som ikke er *fastsatt* ved utløpet av inntektsåret,

f. skatt, trygdeavgift eller *tilleggsskatt og renter* som fastsettes ved endring av *skattefastsetting* etter utløpet av inntektsåret.

§ 4-11 annet ledd skal lyde:

(2) Verdien av skog settes til den avkastningsverdien skogen har på lengre sikt ved rasjonell skjøtsel og drift etter forskrift gitt av departementet, jf. skatteforvaltningsloven § 9-8 tredje ledd.

§ 4-12 skal lyde:

§ 4-12. *Aksje, grunnfondsbevis og andel i verdipapirfond*

(1) Børsnotert aksje verdsettes i alminnelighet til kursverdien 1. januar i *fastsettelsesåret*.

(2) Ikke-børsnotert aksje verdsettes til aksjens forholdsmessige andel av aksjeselskapets eller allmennaksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi 1. januar året før *fastsettelsesåret* fordelt etter pålydende.

(3) Ikke-børsnotert aksje i utenlandsk selskap verdsettes til aksjens antatte salgsverdi 1. januar i *fastsettingsåret*. Aksjen skal verdsettes etter annet ledd når skattyteren krever dette og kan sannsynliggjøre selskapets skattemessige formuesverdi.

(4) Departementet kan

- a) gi forskrift om beregning av aksjeverdien i annet ledd, og om dokumentasjonskrav etter tredje ledd,
- b) fastsette skjema til bruk ved beregningen,
- c) ved forskrift bestemme at ikke-børsnoterte aksjer som er undergitt annen kursnotering, verdsettes som bestemt i første ledd,
- d) ved forskrift gi bestemmelser om samordning av verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper mellom forskjellige skattekontorer.

(5) Grunnfondsbevis i sparebank, gjensidig forsikringsselskap, kreditt- og hypotekforening og selveiende finansieringsforetak verdsettes til kursverdien 1. januar i *fastsettelsesåret*. Er kursen ikke notert eller kjent, settes verdien til den antatte salgsverdi.

(6) Andel i verdipapirfond verdsettes til andelsverdien 1. januar i *fastsettelsesåret*

§ 4-13 skal lyde:

§ 4-13. *Aksje i nystiftet aksjeselskap og allmennaksjeselskap eller hvor aksjekapitalen er endret i året før fastsettelsesåret*

(1) For aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som er stiftet året før *fastsettelsesåret*, settes aksjeverdien til summen av aksjenes pålydende beløp og overkurs. Er stiftelsen skjedd ved overgang fra personlig firma til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, legges verdien 1. januar i *fastsettelsesåret* til grunn, fastsatt i samsvar med § 4-12 annet ledd.

(2) For aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hvor aksjekapitalen i året før *fastsettelsesåret* er forhøyet eller satt ned ved innbetaling fra eller utbetaling til aksjonærene, legges verdien 1. januar i *fastsettelsesåret* til grunn ved *skattefastsettelsen*. Det samme gjelder såfremt selskapet det forutgående år har ervervet egne aksjer uten nedskrivning av aksjekapitalen, eller aksjen i året før *fastsettelsesåret* er strøket fra notering på børs eller notering på SMB-listen ved Oslo Børs. For øvrig gjelder § 4-12 annet ledd.



§ 4-17 skal lyde:

§ 4-17. *Varebeholdning*

Beholdning av varer og råstoffer i virksomhet verdsettes til samme verdi som legges til grunn ved *inntektsfastsettelsen*, jf. § 14-5 annet ledd.

§ 4-20 annet ledd skal lyde:

(2) Personer som *skattlegges* under ett, har ett felles fribeløp etter første ledd.

§ 4-22 tredje ledd første punktum skal lyde:

Andre skattytere enn nevnt i annet ledd gis ikke fradrag for gjeld som svarer til forholdet mellom verdien av fast eiendom og eiendeler i virksomhet som nevnt i første ledd og verdien av skattyters samlede eiendeler, basert på *skattemessig* verdi.

Overskriften til §§ 4-40 f. skal lyde

*Selskaper med deltakerfastsettelse*

§ 4-40 skal lyde:

§ 4-40. *Formuesfastsettelse for deltaker i selskap med deltakerfastsettelse*

For deltaker i *selskap med deltakerfastsettelse* som omfattes av § 10-40, settes verdien av deltakerens selskapsandel ved *formuesfastsettelsen* til en andel av selskapets nettoformue beregnet som om selskapet var skattyter.

§ 4-50 skal lyde:

§ 4-50. *Formuesfastsettelse for inntekts- eller bruksnyter*

Er det ved testament eller annen gyldig disposisjon bestemt at inntektsnytelsen av en kapital eller bruksnytelsen av en eiendom i kortere eller lengre tid skal tilkomme en person, men at selve kapitalen eller eiendommen skal tilfalle en annen person, stiftelse eller innretning, *fastsettes formue av kapitalen eller eiendommen for rente- eller bruksnyteren så lenge denne retten vedvarer.*

§ 4-51 skal lyde:

§ 4-51. *Forsømmelse av meldeplikt ved realisasjon av aksje og grunnfondsbevis m.v.*

Er det i innsendt aksjonær oppgave oppført noen som har forsømt å gi melding til selskapets eller innretningens styre om at aksje eller grunnfondsbevis m.v. er realisert, *fastsettes det skatt for* vedkommende som eier av aksjen eller grunnfondsbeviset m.v., med mindre vedkommende påviser hvem som er den virkelige eieren.

§ 5-2 første ledd annet punktum skal lyde:

Ved uttak fra enkeltpersonforetak eller sameie, gjelder skatteplikten bare hvor kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved *skattefastsettelsen*.

§ 5-11 tredje ledd skal lyde:

(3) Departementet kan gi forskrift til utfylling av første ledd og om i hvilken utstrekning

reglene for forskuddstrekk i utgiftsgodtgjørelser skal gis tilsvarende anvendelse ved *skattefastsettelsen*, jf. skattebetalingsloven § 5-8 tredje ledd.

§ 5-15 første ledd bokstav i skal lyde:

arbeidsvederlag som ikke er virksomhetsinntekt, når beløpet er under grensen for lønnsinnberetningsplikt etter forskrift gitt med hjemmel i *skatteforvaltningsloven* § 7-13, jf. § 7-2,

§ 5-22 første ledd første punktum skal lyde:

Bestemmelsene i denne paragraf gjelder for renter på lån fra personlig skattyter til aksjeselskap, allmennaksjeselskap, likestilt selskap og sammenslutning etter § 10-1, tilsvarende utenlandsk selskap, samt til *selskap med deltakerfastsettelse*, jf. § 10-40.

§ 5-41 første ledd annet punktum skal lyde:

Det gjelder under forutsetning av at det ikke er gitt fradrag for premien ved *skattefastsettelsen*.

§ 6-3 fjerde og femte ledd skal lyde:

(4) Udekket underskudd ved årets *skattefastsettelse* kan fremføres til fradrag etter § 14-6. Foreldrefradrag etter § 6-48 og særfradrag etter §§ 6-80 til 6-85 tas ikke i betraktning ved fastsettelse av underskudd til fremføring.

(5) Når det i skatteavtale med fremmed stat er bestemt at inntekt skal være unntatt fra skattlegging i Norge, kommer tilhørende kostnad eller tilsvarende tap ikke for noen del til fradrag ved *fastsettelse* av inntekt her i landet.

§ 6-19 annet ledd tredje punktum skal lyde:

Frdrag gis kun til aktiv yrkesutøver eller næringsdrivende og er betinget av at det senest ved *utløpet av fristen for å levere skattemelding* legges frem attest for innbetalt kontingent.

§ 6-32 annet ledd første punktum skal lyde:

Minstefradrag beregnes særskilt for hver person som *skattlegges* under ett etter §§ 2-10, 2-12 a annet punktum og 2-14 første ledd.

§ 6-46 sjette ledd skal lyde:

(6) Fradrag etter første, annet, tredje og femte ledd gis bare hvis arbeidsgiver har avtale med det selskapet mv. der pensjonsordningen er tegnet, om at dette ukrevet innberetter opplysninger om utbetalinger fra pensjonsordningen til *skattemyndighetene* i henhold til *skatteforvaltningsloven*.

§ 6-49 første ledd skal lyde:

(1) Barn gis særskilt inntektsfradrag når barnet har arbeidsinntekt og *det fastsettes skatt for barnet* for underholdsbidrag, <sup>2</sup> barnpensjon o.l. <sup>3</sup>

§ 6-51 annet ledd skal lyde:

(2) Er det ved *skattefastsettelsen* gitt fradrag for en kostnad, men fradragsrett for kostnaden likevel ikke foreligger som følge av denne bestemmelsen, skal tidligere fradragsført beløp tas til inntekt det år betalingen skjer

§ 6-70 første ledd bokstav a skal lyde:

a. etablerer skatteplikt som bosatt i riket, jf. § 2-1 første ledd, kan ved *skattefastsettelsen* for de to første inntektsårene kreve standardfradrag etter denne paragraf i stedet for ordinære fradrag.

§ 6-90 tredje ledd skal lyde:

(3) Er det *fastsatt skatt for* ektefellene særskilt etter § 2-11, eller får de skatten fordelt etter § 2-13, gjelder første og tredje ledd særskilt for hver av dem.

§ 6-91 tredje ledd første punktum skal lyde:

Andre skattytere enn nevnt i annet ledd gis ikke fradrag for gjeldsrenter som svarer til forholdet mellom verdien av fast eiendom og eiendeler i virksomhet som nevnt i første ledd og verdien av skattyters samlede eiendeler, basert på *skattemessig* verdi.

§ 7-3 første ledd skal lyde:

(1) *Skatt fastsettes ikke for boligselskaper som selskaper. I stedet fastsettes skatt hos andelshaverne etter denne paragraf.*

§ 7-3 fjerde ledd første punktum skal lyde:

Bestemmelsene i denne paragraf gjelder selv om vilkårene i tredje ledd ikke er oppfylt, når *skattemyndighetene* finner at dette vil gi et resultat som stemmer bedre med det virkelige forhold enn ordinær *skattefastsettelse* etter regnskap ville gjøre.

Overskriften til § 7-10 skal lyde:

§ 7-10. Fradrag for kostnad etter endret *fastsettelsesmåte*

§ 7-11 skal lyde:

§ 7-11. *Forskrift*

Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i dette kapittel, herunder om skattlegging i boligsameier og levering av *opplysninger* fra slike.

§ 8-2 femte ledd første punktum skal lyde

Skattyter som i en kommune enten ikke har skog eller bare har skog som ennå ikke er inntektsgivende, gis fradrag for kostnad til skogreising på egen eiendom med inntil ti prosent av nettoinntekten ved *skattefastsettelsen* i samme kommune.

§ 8-3 annet til femte ledd skal lyde:

(2) Avsetningsbeløpet kan for det enkelte år sammen med andre fradragsberettigede fondsavsetninger utgjøre høyst 80 pst. av det beløp inntekten av reindrift eventuelt ved

*gjennomsnittsfastssettelse* etter § 14-82 blir fastsatt til. Avsetningsbeløpet kan ikke være mindre enn 30.000 kroner.

(3) Fradrag for avsetning gis bare dersom skattyteren innen utløpet av *fristen for å levere skattemelding* har satt avsetningsbeløpet inn på særskilt konto i innenlandsk bank. Erklæring fra banken om at skattekontoret vil få skriftlig underretning når det skjer bevegelse på kontoen eller innskuddet stilles som sikkerhet for gjeld, må vedlegges *skattemeldingen*.

(4) Fører den ordinære *behandlingen av skattefastsettelsen* til at skattyteren kunne ha foretatt større avsetning enn det beløp skattyteren regnet med som maksimum, er det adgang til å øke fradraget tilsvarende, forutsatt at økningen utgjør minst 5.000 kroner.

(5) Beløp som det er gitt fradrag for etter bestemmelsene foran, skal legges til skattyterens inntekt - eventuelt ved *gjennomsnittsfastssettelse* etter § 14-82 - for det året eller de årene midlene på bankkontoen heves. Skattlegging skal skje senest ved *skattefastsettelsen* for det syvende året etter at det ble gitt fradrag for beløpet. Rentebeløp som godskrives fondskontoen, behandles på samme måte. Innestående midler anses som hevet dersom de stilles som sikkerhet for gjeld. Skattyteren anses for å ha disponert over fondsmidlene i samme rekkefølge som beløpene ble avsatt. Ved skattlegging av fondsmidler gjelder bestemmelsen i § 6-90 annet ledd tilsvarende.

§ 8-10 første ledd skal lyde:

(1) Bestemmelsene i §§ 8-11 til 8-20 gjelder for aksjeselskap som er stiftet i henhold til aksjeloven og allmennaksjeselskap som er stiftet i henhold til allmennaksjeloven, og som krever *skattefastsettelse* etter den særskilte beskatningsordningen i henhold til bestemmelsene i §§ 8-11 til 8-20.

§ 8-11 første ledd bokstav c nr. 2 skal lyde:

2. andeler i *selskap med deltakerfastsettelse* m.v. som nevnt i § 10-40 hvor inntekten ikke fastsettes etter § 8-15

§ 8-11 første ledd bokstav e skal lyde

e. andel i *selskap med deltakerfastsettelse* mv. som nevnt i § 10-40, som kun eier eiendeler som nevnt under a-f og h, og hvor inntekten fastsettes etter § 8-15,

§ 8-11 niende ledd annet punktum skal lyde:

Departementet kan gi nærmere regler om selskapenes plikt til å innrapportere *opplysninger* til skattemyndighetene.

§ 8-12 annet ledd skal lyde:

(2) Valg om å tre inn i ordningen skal skje samlet for alle kvalifiserende selskap som tilhører samme konsern, jf. aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3, på det tidspunkt selskapene leverer *skattemeldingen*.

b. annen virksomhet med nær tilknytning til sjøtransportvirksomheten som drives av det aktuelle selskapet eller konsernforbundet selskap som *skattlegges* etter

bestemmelsene i §§ 8-10 til 8-20. (4) Ved realisasjon av andel i selskap som nevnt i §§ 10-40 og 10-60, som omfattes av § 2-38, til selskap som *skattlegges* etter bestemmelsene i §§ 8-10 til 8-20 fra selskap med direkte eller indirekte eierinteresser i det overtakende selskapet, skal det foretas et inntektsoppgjør slik at en positiv differanse mellom skattemessig verdi og markedsverdi for andelen på realisasjonstidspunktet kommer til beskatning i det overtakende selskapet. Tilsvarende gjelder når realisasjonen skjer fra selskap som slikt selskap har direkte eller indirekte eierinteresser i. Inntektsoppgjør etter dette ledd skal ikke foretas ved realisasjon fra selskap som *skattlegges* etter bestemmelsene i §§ 8-10 til 8-20.

§ 8-18 sjette ledd tredje punktum skal lyde:

Tapet fastsettes ved *skattefastsettelsen* for det året realisasjon anses å ha funnet sted, jf. § 14-27.

§ 9-7 syvende ledd annet punktum skal lyde:

Ved arv og gave av andel i *selskap med deltakerfastsettelse* gjelder § 10-46, jf. § 10-33.

§ 9-13 fjerde første punktum skal lyde:

(4) Fritaket gjelder også for *selskap med deltakerfastsettelse* ved overdragelse av landbrukseiendom eiet av selskapet i minst ti år, hvor alle deltakerne er slektninger som nevnt, og hvor eiendommen overdras til en av deltakerne eller et annet familiemedlem innenfor kretsen. Overdras en landbrukseiendom fra et deltakerlignet selskap etter foregående punktum til en av deltakerne eller til en av deltakernes ektefelle eller til person innenfor familiekretsen, anses forskjellen mellom antatt salgsverdi og vederlaget ikke som skattepliktig utdeling fra selskapet i henhold til § 10-42 første og annet ledd.

§ 9-13 femte ledd skal lyde:

(5) Ved oppløsning av *selskap med deltakerfastsettelse* i landbruket blir gevinst som skriver seg fra salg av landbrukseiendom som for seg ville vært skattefri for deltakeren etter første ledd, å holde utenfor ved beregning av over- eller underskudd på deltakerens andel.

§ 9-14 sjette ledd tredje punktum skal lyde:

Tapet fastsettes ved *skattefastsettelsen* for det året realisasjon anses å ha funnet sted, jf. § 14-27.

§ 9-14 niende ledd første til tredje punktum skal lyde:

Ved uttak av eiendeler og forpliktelser som nevnt i tredje ledd a til c, kan skattyter kreve utsettelse med innbetaling av *fastsatt* og forfalt skatt dersom skattyter er hjemmehørende i riket etter §§ 2-1 eller 2-2 eller anses skattemessig hjemmehørende i annen EØS-stat. Retten til utsettelse etter denne paragraf begrenses til årets netto *fastsatte* skatt på inntekten. Det skal beregnes renter som nevnt i skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd, fra det tidspunkt restskatt knyttet til *fastsatt* skatt etter denne paragraf skulle vært betalt etter bestemmelsene i skattebetalingsloven § 10-21.

§ 10-2 første ledd første punktum skal lyde:

Aksjeselskap og allmennaksjeselskap kan kreve fradrag ved *inntektsfastsettelsen* for konsernbidrag så langt dette ligger innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekt, og for så vidt konsernbidraget ellers er lovlig i forhold til aksjelovens og allmennaksjelovens regler.

§ 10-4 tredje ledd skal lyde:

(3) Giver og mottaker må levere oppgaver etter *skatteforvaltningsforskriften § x-x-x*.

§ 10-13 første ledd skal lyde:

(1) Av utbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten etter en sats som fastsettes av Stortinget i det årlige skattevedtak, jf. kapittel 15. *Ansvar for skatt på utbyttekompensasjon som nevnt i § 10-11 tredje ledd påhviler innlåner som etter avtale om verdipapirlån, jf. § 9-11, svarer slik kompensasjon til kontraktmottakert hjemmehørende i utlandet. Reglene i denne paragraf gjelder ikke for utdeling fra obligasjonsfond.*

§ 10-31 annet ledd annet punktum skal lyde:

Dette gjelder likevel ikke selskap som omfattes av *skatteforvaltningsloven § 7-7 første og annet ledd*.

§ 10-40 første ledd annet punktum skal lyde:

Andel av underskudd i utenlandsk selskap kommer bare til fradrag dersom deltakeren uttrykkelig erklærer at alt underlagsmateriale til selskapets regnskap vil bli fremlagt på *skattemyndighetenes* begjæring.

§ 10-44 femte ledd skal lyde:

(5) Departementet kan gi forskrift om hvordan inntekt skal fastsettes for deltakere som har endret *fastsettingsmåte* fra brutto- til *nettofastsettelse*, og som pr. 31. desember 1991 hadde rett til

1. oppregulering av inngangsverdien på eiendeler som tilhørte selskapet, eller
2. skattefritak etter dagjeldende skattelov av 18. august 1911 nr. 8 § 43 annet ledd c-f for gevinst knyttet til selskapets eiendom.

§ 10-46 skal lyde:

§ 10-46. *Skattemessig kontinuitet ved arv og gave av andel i selskap med deltakerfastsettelse*

Skatteloven § 10-33 gjelder tilsvarende ved arv og gave av andel i selskap med deltakerfastsettelse.

§ 10-47 femte ledd første punktum skal lyde:

Krav etter første og annet ledd må fremsettes før *utløpet av fristen for å levere skattemelding*, eller om kravet ikke kan godtgjøres da, senest seks måneder etter at kravet kan godtgjøres

§ 10-63 skal lyde:

§ 10-63. *Lavskattland*

Som lavskattland regnes land hvor den alminnelige inntektsskatt på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten *som ville blitt fastsatt for selskapet eller innretningen dersom det/den hadde vært hjemmehørende i Norge*.

§ 10-66 skal lyde:

§ 10-66. *Fradragsbegrensning for underskudd*

Underskudd kan bare fremføres dersom det uttrykkelig erklæres at alt underlagsmateriale til selskapets regnskap vil bli fremlagt på *skattemyndighetenes* begjæring.

§ 10-65 tredje ledd tredje punktum skal lyde:

Tapet fastsettes i *skattefastsettelsen* for utflyttingsåret, jf. § 14-25, men avregningen utsettes til aksjen eller andelen er realisert.

§ 10-70 tredje ledd tredje punktum skal lyde:

Tapet fastsettes i *skattefastsettelsen* for utflyttingsåret, jf. § 14-25, men avregningen utsettes til aksjen eller andelen er realisert.

§ 10-70 syvende ledd første punktum skal lyde:

Skattyter kan gis utsettelse med innbetaling av *fastsatt* skatt dersom det stilles betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen.

§ 10-70 syvende ledd tredje punktum skal lyde:

Betalingsutsettelsen gjennomføres ved at den *fastsatte* skatt ikke medtas ved avregningen for inntektsåret.

§ 10-70 niende ledd bokstav a første punktum skal lyde:

Dersom skattyter realiserer aksjen eller andelen til en lavere verdi enn verdien fastsatt etter femte ledd, kan skattyteren kreve å få redusert *fastsatt* skatt på aksjen eller andelen som om gevinsten var fastsatt etter faktisk realisasjonsverdi.

§ 11-3 skal lyde:

§ 11-3. Skattefri fusjon av *selskaper med deltakerfastsettelse*

To eller flere selskaper hvor deltakerne *skattlegges* etter §§ 10-40 til 10-45, kan fusjoneres uten skattlegging ved at ett eller flere selskaper overdrar sine samlede eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et annet selskap med samme selskaps- og ansvarsform, eller ved at et selskap erverver alle andeler i et annet selskap med samme selskaps- og ansvarsform, når deltakerne som vederlag mottar andeler i det

overtakende selskapet eller andeler med et tillegg som ikke overstiger 20 prosent av det samlede vederlaget.

Overskriften til § 11-5 skal lyde:

§ 11-5. Skattefri fisjon av *selskaper med deltakerfastsettelse*

§ 11-8 annet ledd første punktum skal lyde:

Ved fisjon av *selskap med deltakerfastsettelse* hvor deltakerne eier andeler i flere av de fisjonerte selskapene, skal over- og underpris på selskapsandeler fordeles i samme forhold som selskapets nettoverdier.

§ 11-20 første ledd skal lyde:

(1) Departementet kan gi forskrift om at følgende selskap eller foretak kan omdannes til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap uten å utløse skattlegging:

- a. enkeltpersonforetak,
- b. virksomhet drevet av kommune eller fylkeskommune,
- c. interkommunalt selskap,
- d. *selskap med deltakerfastsettelse* som omfattes av § 10-40,
- e. samvirkeforetak,
- f. statsforetak,
- g. norskregistrert utenlandsk foretak skattepliktig etter § 2-2 første ledd e.

Departementet kan også gi forskrift om omdanning fra enkeltpersonforetak til *selskap med deltakerfastsettelse* som omfattes av § 10-40.

§ 11-21 første ledd bokstav b skal lyde:

b. Mellom *selskaper med deltakerfastsettelse* som omfattes av § 10-40, forutsatt at selskapene i det vesentlige har samme eiere.

§ 11-21 annet ledd annet punktum skal lyde:

For overdragende skattyter kan *fastsatt* naturressursskatt til fremføring etter skatteloven § 18-2 (4) siste punktum og negative grunnrenteinntekt til fremføring etter skatteloven § 18-3 (4) på tidspunktet for overføring av kraftverk, overføres tilsvarende.

§ 11-22 første ledd bokstav d skal lyde:

d. andeler i *selskap med deltakerfastsettelse* etter § 10-40,

§ 11-22 tredje ledd annet punktum skal lyde:

Overdragende skattyters *fastsatte* naturressursskatt til fremføring etter skatteloven § 18-2 (4) siste punktum og negative grunnrenteinntekt til fremføring etter skatteloven § 18-3 (4) på tidspunktet for overføring av kraftverk, kan tillates overført.

§ 12-1 annet punktum skal lyde:



Personinntekt er grunnlag for *fastsettelse* av toppskatt til staten og trygdeavgift til folketrygden.

§ 12-2 første ledd bokstav f skal lyde:

f. godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats i *selskap med deltakerfastsettelse*,

§ 12-12 annet ledd bokstav e nr. 1 skal lyde:

1. Ikke-avskrivbar eiendel skal verdsettes til den høyeste verdi av eiendelens historiske kostpris og *skatteverdi*.

§ 14-1 tredje ledd skal lyde:

(3) For næringsdrivende regnskapspliktig skattyter, som etter regnskapsloven § 1-7 første ledd annet og tredje punktum benytter et annet regnskapsår enn kalenderåret (avvikende regnskapsår), fastsettes inntekten til det beløpet den har utgjort i det siste regnskapsåret som er utløpt før 1. januar i det året *skattefastsettelsen* utføres.

§ 14-4 fjerde ledd skal lyde:

(4) Tredje ledd gjelder tilsvarende når staten, Opplysningsvesenets fond eller en kommune skal *skattlegges* og det foreligger regnskap som ikke følger kalenderåret.

§ 14-6 første ledd tredje punktum skal lyde:

Dette gjelder ikke ved *gjennomsnittsfastsettelse* av inntekt av skogbruk, jf. § 14-81.

§ 14-7 første ledd skal lyde:

(1) Når det ved opphør av en virksomhet er et udekket underskudd som er oppstått i det året da virksomheten opphører, skal *skattefastsettelsen* for det foregående og om nødvendig også for det nest foregående året endres, idet det i inntekten for disse år gis fradrag for det udekkede underskuddet. Er underskuddet oppstått i året forut for opphørsåret, skal *skattefastsettelsen* for det foregående året endres tilsvarende.

§ 14-63 annet ledd annet punktum skal lyde:

Opplysninger til slik sannsynliggjøring må senest være gitt innen skattytters *frist for å levere skattemelding* for vedkommende inntektsår.

§ 14-65 skal lyde:

§ 14-65. *Andel i selskap med deltakerfastsettelse*

(1) For andel i *selskap med deltakerfastsettelse* som tas inn i norsk beskatningsområde, får reglene i §§ 14-61 til 14-63 anvendelse for den forholdsmessige del av selskapets driftsmidler som andelen representerer.

(2) For andel i *selskap med deltakerfastsettelse* som tas ut av norsk beskatningsområde, får reglene i § 14-64 anvendelse for den forholdsmessige del av selskapets driftsmidler som andelen representerer. Fristen etter § 14-64 annet ledd regnes fra utgangen av det år driftsmidlet ble påbegynt avskrevet av selskapet. Ved inntektsoppgjøret etter § 14-64 tredje ledd skal bare medregnes foretatte avskrivninger i vedkommende deltakers

eiertid.

§ 14-70 tredje punktum skal lyde:

Gevinsten skal fradras det nye objektets kostpris uten å komme til fradrag ved inntektsfastsettelsen.

§ 14-70 fjerde ledd første punktum skal lyde:

Oppfylles ikke vilkårene for fritak som nevnt under annet ledd, *skal* endring av *skattefastsettelse* foretas for gevinsten eller en forholdsmessig del av den etter *skatteforvaltningsloven § 12-1*.

Overskriften til §§ 14-80 f. skal lyde:

Inntektsutjevning, *gjennomsnittsfastsettelse*

§ 14-80 tredje og fjerde punktum skal lyde:

Endring av *skattefastsettelsen* skal i tilfelle foretas for de to forutgående årene. Kravet må fremsettes innen den fristen som gjelder for innlevering av *skattemeldingen*.

§ 14-81 skal lyde:

§ 14-81. *Gjennomsnittsfastsettelse for skogbruk*

- (1) Ved *gjennomsnittsfastsettelse* for skogbruk fastsettes inntekten på følgende måte:
  - a. Inntekten fastsettes til gjennomsnittlig årsinntekt de siste fem hele kalenderårene.
  - b. *Gjennomsnittsfastsettelsen* foretas før fradrag for gjeldsrenter. Gjeldsrenter fradras særskilt med det beløpet de har utgjort det siste året.
  - c. Ved fastsettelsen av avkastningen av skogbruk tas med
    1. verdien av skogvirke uttatt til eget bruk og av jakt, fiske, torvtak o.l., samt leieinntekter herfra,
    2. utbetalt offentlig tilskudd til skogkulturarbeid.
  - d. Vedtak om endring av *skattefastsettelsen* som treffes før *skattefastsettelsen* for det påfølgende året legges ut, skal det tas hensyn til ved *gjennomsnittsfastsettelsen*. Senere endring tilregnes det året endringen gjelder.
- (2) *Gjennomsnittsfastsettelse* skal foretas når næringen har vært drevet i åtte år. *Gjennomsnittsfastsettelse* kan foretas for tidligere år, forutsatt at skattyteren har drevet næringen i minst to år og krever slik *fastsettelse* innen *fristen for å levere skattemelding*.
- (3) Når det på grunn av naturkatastrofe som brann, vindfall, insektangrep o.l. foretas en ekstraordinær hogst som i vesentlig grad minsker skogens kubikkmasse, kan departementet etter søknad vedta at utbyttet av denne hogsten skal fordeles til skattlegging over flere år.
- (4) *Gjennomsnittsfastsettelse* skal ikke foretas
  - a. når skog går over til ny innehaver. Inntekten i overdragelsesåret holdes utenfor gjennomsnittsberegningen både for den tidligere og den nye innehaveren. Ved skattyterens død gjelder likevel § 14-82 annet ledd a og b tilsvarende,

b. når skog er kjøpt til uthogst, jf. § 8-2 tredje ledd.

(5) Dersom det ved avbrudd av *gjennomsnittsfastsattelsen* viser seg at summen av faktiske årsinntekter for de siste fire årene overstiger summen av *gjennomsnittsfastsatte* inntekter for samme tidsrom med mer enn 15.000 kroner, skal differansen skattlegges ved endring av *skattefastsettelse*. Ved endringen skal differansen fordeles forholdsmessig til skattlegging for de årene faktisk årsinntekt overstiger *gjennomsnittsfastsatt* inntekt. Har skogbruket ikke vært *gjennomsnittsfastsatt* så lenge som fire år, gjelder det samme for de årene hvor skogbruket har vært *gjennomsnittsfastsatt*.

(6) Skog som kun er tilstrekkelig til å dekke gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og til mindre reparasjoner, anses ikke som skogbruk etter denne paragraf, men skattlegges sammen med skattyterens øvrige inntekt.

§ 14-82 skal lyde:

§ 14-82. *Gjennomsnittsfastsattelse for reindrif*

(1) Inntekt av reindrif og bierverv knyttet til denne fastsettes på følgende måte:

- a. Når skattyteren har drevet næringen i tre hele år, fastsettes inntekten til gjennomsnittet av de beløp årsinntektene utgjorde i det siste og de to foregående årene. Det foretas likevel ikke gjennomsnittsligning for tredje og fjerde år dersom årsinntekten ligger mer enn 15 prosent under gjennomsnittsinntekten for vedkommende år. Når det før gjennomsnittsligningen er påbegynt, fremkommer et underskudd som overføres eller fremføres til fradrag i annen inntekt skattyteren har, skal årsinntekten ved gjennomsnittsligning for senere år settes til 0 kroner.
- b. Gjennomsnittsberegning foretas før fradrag for gjeldsrenter. Dersom kostprisen ved kjøp og omsetningsverdien ved arv eller arveforskudd av livdyr overstiger den summen som er fastsatt for direkte kostnadsføring av avskrivbare driftsmidler, skal kostnadsfordelingen skje over tre år med like store årlige beløp.
- c. Vedtak om endring av *skattefastsettelsen* som treffes før *skattefastsettelsen* for det påfølgende året legges ut, skal det tas hensyn til ved gjennomsnittsligningen. Senere endring tilregnes det året endringen gjelder.

(2) Ved opphør eller realisasjon av virksomheten og dersom skattyteren går konkurs, avbrytes gjennomsnittsligningen. *Gjennomsnittsfastsattelse* foretas ikke for dette året. *Gjennomsnittsfastsattelsen* avbrytes likevel ikke

- a. når virksomheten innen utgangen av skattyterens dødsår overtas udelt av arving eller av gjenlevende ektefelle i uskifte, og vedkommende *skattlegges* under ett med avdøde og dennes dødsbo for dødsåret,
- b. når avdøde og skattyterens dødsbo *skattlegges* under ett for dødsåret.

(3) Dersom det ved avbrudd av *gjennomsnittsfastsattelsen* viser seg at gjennomsnittsinntekten i det siste eller nest siste året avviker mer enn ti prosent fra det beløpet årsinntekten utgjorde, legges årsinntekten til grunn for inntektsfastsettelsen gjennom endring av *skattefastsettelsen* for vedkommende

inntektsår.

§ 15-3 tredje ledd skal lyde:

(3) De skattesatsene som gjelder ved utskrivning av forskudd på skatt, skal gjelde også ved *skattefastsettelsen*. Kommunestyre og fylkesting kan likevel innen utgangen av april måned i året etter inntektsåret vedta andre skattesatser som skal gjelde ved *skattefastsettelsen*. Vedtaket må godkjennes av fylkesmannen for å bli gyldig.

§ 15-4 annet ledd skal lyde:

(2) Personfradrag i klasse 2 gis til ektefeller som *skattlegges* under ett for begge samlede formue og inntekt.

§ 15-4 femte ledd første og annet punktum skal lyde:

Er en av ektefellene avgått ved døden i inntektsåret, skal gjenlevende ektefelle som *skattlegges* for sin og avdødes inntekt under ett, ha personfradrag i klasse 2. Kreves ektefellens inntekt *skattlagt* særskilt etter § 2-11 første ledd, gis personfradrag i klasse 1 i avdødes inntekt.

§ 15-4 femte ledd femte punktum skal lyde:

Hvis gjenlevende ektefelle er eller sannsynligvis vil bli *skattlagt* særskilt, skal boet ha personfradrag i klasse 1.

§ 16-1 sjettede ledd skal lyde:

(6) Skattefradraget fastsettes ikke med høyere beløp enn summen av *fastsatte* inntektsskatter og trygdeavgift.

§ 16-10 tredje ledd tredje og fjerde punktum skal lyde:

For ektefeller som *skattlegges* under ett for begge samlede formue og inntekt gjelder beløpsgrensene i dette ledd for hver av dem. Sparebeløp fra barn som *skattlegges* under ett med foreldrene, jf. § 2-14, kommer bare til fradrag i skatt på inntekt som *skattlegges* særskilt.

§ 16-10 fjerde ledd første punktum skal lyde:

Skattefradrag gis ikke med høyere beløp enn summen av *fastsatte* inntektsskatter og trygdeavgift.

§ 16-10 sjettede ledd første punktum skal lyde:

Når det er gitt skattefradrag etter første ledd, og vilkårene for boligsparing anses brutt, skal det gjøres et tillegg i *fastsatt* skatt for det året vilkårene anses brutt.

§ 16-25 skal lyde:

§ 16-25. *Frist for framsetting av krav om skattefradrag*

Krav om fradrag etter §§ 16-20 til 16-29 må fremsettes før utløpet av *fristen for å levere skattemelding* for det året inntekten fra utlandet er skattepliktig her i riket, eller om

kravet ikke kan godtgjøres før, senest seks måneder etter at endelig skatt er fastsatt i utlandet. Kravet kan ikke under noen omstendighet fremsettes senere enn ti år etter utløpet av det året inntekten fra utlandet er skattepliktig her i riket.

§ 16-28 tredje ledd skal lyde:

(3) Skattyteren kan kreve utsettelse med inntektsbeskatningen så lenge han fortsatt *skattlegges* som eier av de enkelte eiendeler etter bestemmelsene i § 2-37 (4) eller §§ 10-60 til 10-68.

§ 16-40 syvende ledd annet punktum skal lyde:

Departementet kan gi forskrift om utveksling av opplysninger tilknyttet et forsknings- og utviklingsprosjekt mellom Norges forskningsråd og *skattemyndighetene* uavhengig av taushetsplikt, og gi forskrift om sanksjoner ved brudd på vilkårene for godkjenning av prosjekt.

§ 16-50 skal lyde:

§ 16-50. *Refusjon av toppskatt og trygdeavgift for aktiv deltaker i selskap*

Skattyter som er *ilagt* toppskatt eller trygdeavgift av beregnet personinntekt etter § 12-10 første ledd b eller c, kan etter at skatten eller avgiften er *fastsatt* og betalt, kreve denne refundert av det selskapet hvor aktiviteten er utøvet. Dersom skattyteren har annen personinntekt utover den beregnede personinntekten i selskapet, skal den beregnede personinntekten utgjøre den øverste delen av samlet personinntekt. Forskuttering av refusjonsbeløpet før skatten eller avgiften er *fastsatt* og betalt, regnes ikke som lån etter aksjeloven §§ 8-7 til 8-11, allmennaksjeloven §§ 8-7 til 8-11 og selskapsloven § 3-17. Slikt forskudd kan ikke overstige forfalt forskuddsskatt så langt denne må antas å gjelde forventet skatt som kan kreves refundert fra selskapet etter første punktum. I den grad forskuddet overstiger denne *fastsatte* skatten, regnes uoppgjort forskuttert refusjon som lån etter aksjeloven §§ 8-7 til 8-11, allmennaksjeloven §§ 8-7 til 8-11 og selskapsloven § 3-17 fra den fjerde uken etter *skattefastsettelsen*.

Overskriften til § 16-63 skal lyde:

§ 16-63. Skatteavregning, endring av *skattefastsettelse* mv.

§ 16-63 fjerde ledd skal lyde:

(4) Det kan ikke tas opp spørsmål om endring av *skattefastsettelse*, *jf.*

*skatteforvaltningsloven kapittel 12*, som gjelder skattefradrag for underskudd i 2008 og 2009, i tilfeller der skattyter som følge av endring av *skattefastsettelse* for et år forut for inntektsåret får redusert eller økt grunnlag for skattefradrag, *jf.* § 16-62 første ledd.

§ 17-1 første ledd skal lyde:

(1) Hvis alminnelig inntekt med tillegg etter tredje ledd, fradratt tillegg i alminnelig inntekt etter § 10-42, ikke overstiger et beløp fastsatt av Stortinget, skal det ikke *fastsettes* skatt eller trygdeavgift for skattyter som

- a) mottar uførepensjon fordi ervervsevnen er satt ned med minst 2/3. Dette gjelder ikke skattyter som samtidig mottar arbeidsavklaringspenger fra folketrygden.
- b) mottar støtte etter lov 29. april 2005 nr. 21 om supplerende stønad til personar med kort butid i Noreg,
- c) mottar overgangsstønad etter §§ 16-7 eller 17-6 i folketrygdloven, eller
- d) mottar pensjon etter §§ 16-7 eller 17-5 i folketrygdloven.

§ 17-1 tredje ledd første punktum skal lyde:

Ved anvendelsen av første og annet ledd skal alminnelig inntekt tillegges en og en halv prosent av skattyters nettoformue ved *statsskattfastsettelsen*, utover 200.000 kroner for enslige og 100.000 kroner for hver ektefelle.

§ 17-2 første ledd første punktum skal lyde:

Ved skattebegrensning etter § 17-1 skal ektefellers inntekt fastsettes hver for seg uansett om ektefellene *skattlegges* under ett eller særskilt.

§ 17-2 første ledd første punktum skal lyde:

Ektefellers inntekt skal likevel fastsettes under ett når den ene ektefellen mottar uførepensjon og ektefelle tillegg etter folketrygdloven § 3-24, uansett om ektefellene *skattlegges* under ett eller særskilt.

§ 17-4 tredje og fjerde ledd skal lyde:

(3) Skattebegrensning skal i alminnelighet ikke gis når

- a. skattyters inntekt og formue ved *skattfastsettelsen* er fastsatt ved skjønn,
- b. skattyter har rett til lån i Statens lånekasse for utdanning for en større del av året,
- c. inntektsnedgangen er forbigående,
- d. den lave inntekt skyldes deltidsarbeid, kortvarig opphold i riket e.l.

(4) Ved utøvelse av skjønn etter første til tredje ledd skal det ses bort fra fradrag ved *skattfastsettingen* for kostnader som reelt sett ikke bidrar til skattyterens evne til å sørge for underhold for seg selv eller andre som vedkommende plikter å forsørge.

§ 18-2 fjerde og femte ledd skal lyde:

(4) Naturressursskatt kan ikke kreves som fradrag i alminnelig inntekt.

Naturressursskatt kan kreves fratrukket i *fastsatt* fellesskatt til staten. Selskaper og innretninger som nevnt i § 2-36 annet ledd kan kreve naturressursskatt fratrukket i *fastsatt* skatt til staten av alminnelig inntekt. Dersom naturressursskatten overstiger fellesskatt eller *fastsatt* inntektsskatt til staten for inntektsåret, kan det overskytende fremføres til fradrag senere år med rente som departementet fastsetter i forskrift.

(5) Ved fastsettelse og betaling av naturressursskatt gjelder *skatteforvaltningsloven* og *skattebetalingsloven*.

§ 18-3 ellefte ledd skal lyde:

(11) I kraftverk som *skattlegges* etter en bruttometode, jf. § 10-40 annet ledd, fastsettes grunnrenteinntekt for hver deltaker.

§ 18-5 første ledd første punktum skal lyde:

Kraftanlegg verdsettes til antatt salgsverdi pr. 1. januar i *fastsettingsåret* ved taksering av fremtidige inntekter og utgifter over ubegrenset tid.

§ 18-5 fjerde ledd tredje punktum skal lyde:

Gjenstående levetid fastsatt etter bestemmelsen i annet punktum kan fravikes dersom *skattemyndighetene* på bakgrunn av befaringsfunn måtte legge til grunn en annen gjenstående levetid for driftsmidlet.

§ 18-5 femte ledd til åttende ledd skal lyde:

(5) Formue i kraftanlegg med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse under 10.000 kVA, settes til skattemessig verdi pr. 1. januar i *fastsettingsåret*.

(6) Formue i et kraftanleggs anleggsdeler som ikke er satt i drift, settes lik investert kapital pr. 1. januar i *fastsettelsessåret*.

(7) I kraftanlegg som skattlegges etter en bruttometode, jf. § 10-40 annet ledd, verdsettes formuen for hver deltaker.

(8) Formue i anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft settes til skattemessig verdi pr. 1. januar i *fastsettelsessåret*.

§ 18-7 femte ledd skal lyde:

(5) Formue i kraftanlegg som ble prosentlignet før 1. januar 1997, eller som ble tilordnet skattegrunnlag i 1996 i henhold til reglene om stedbundet skattlegging, skal fordeles til skattlegging mellom regulerings-, vannfalls- og kraftverkskommuner i samme forhold som formuen ble fordelt ved *skattefastsettelsen* for inntektsåret 1996 etter reglene i første til (4).

§ 19-2 annet ledd bokstav a nr. 3 skal lyde:

3. *Skattemyndighetene* er bundet av den oversikt over aksjer som kan oppreguleres som skattyter rettidig har gitt melding om, dersom skattyter ikke har fått annen beskjed innen 1. januar 2002.

25. I lov 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon (foretakspensjonsloven) gjøres følgende endringer:

§ 1-2 første ledd bokstav h skal lyde:

h. Lønn: Skattepliktig lønnsinntekt, beregnet personinntekt og godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats i *selskap med deltakerfastsetting*

§ 2-6 første og annet ledd skal lyde:

### § 2-6. *Skatteforhold*

(1) Det skal fremgå av regelverket for pensjonsordningen, premiekvitteringer og meldinger til *skattemyndighetene* at dokumentene gjelder foretakspensjonsordning etter loven her.

(2) Premiekvitteringer og meldinger til *skattemyndighetene* skal inneholde spesifiserte opplysninger om de innbetalinger som foretaket har foretatt av årets premie, tilskudd til premiefond og tilskudd til pensjonistenes overskuddsfond.

26. I lov 24. november 2000 nr. 81 om innskuddspensjon i arbeidsforhold (*innskuddspensjonsloven*) gjøres følgende endringer:

§ 1-2 bokstav j skal lyde:

j. Lønn: Skattepliktig lønnsinntekt, beregnet personinntekt og godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats i *selskap med deltakerfastsetting*

Overskriften til § 2-8 skal lyde:

### § 2-8. *Skatteforhold*

§ 2-8 første og annet ledd skal lyde:

(1) Det skal fremgå av regelverket for pensjonsordningen, innskuddskvitteringer og meldinger til *skattemyndighetene* at dokumentene gjelder pensjonsordning etter loven her.

(2) Innskuddskvitteringer og meldinger til *skattemyndighetene* skal inneholde spesifiserte opplysninger om de innbetalinger foretaket har foretatt, herunder tilskudd til innskuddsfondet.

27. I lov 15. juni 2001 nr. 70 om fastsetjing og endring av kommune- og fylkesgrenser (*inndelingslova*) gjøres følgende endringer:

§ 12 første ledd skal lyde:

Når det med verknad frå byrjinga av eit kalenderår er gjennomført samanslåing<sup>1</sup> av to eller fleire kommunar eller deling som nemnt i § 3 andre ledd bokstav b, blir alle skattepliktige i eit distrikt som tidlegare har danna ein sjølvstendig kommune, ved den første *skattefastsetjinga* etter samanslåinga eller deling som nemnt i § 3 andre ledd bokstav b, *skattlagt for* kommuneskatt etter dei skattesatsane som i dette distriktet blei lagde til grunn ved fastsetjinga av forskot på skatt for vedkomande inntektsår. Dette gjeld likevel ikkje dersom kommunestyret i vedkomande distrikt før samanslåinga eller deling som nemnt i § 3 andre ledd bokstav b, har gjort vedtak om at det ved *skattefastsetjinga* skal nyttast andre skattesatsar, og slikt vedtak er godkjent av Fylkesmannen.

§ 12 tredje ledd skal lyde:



Når eit område blir overført frå ein kommune til ein annan med verknad frå byrjinga av eit kalenderår, blir alle skattepliktige i dette området *skattlagt for* kommuneskatt i den kommunen som avstår området, ved skattefastsettinga som gjeld inntektsår før overføringa.

*28. I lov 12. desember 2003 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. gjøres følgende endringer:*

§ 6 første ledd skal lyde:

*Kompensasjon etter denne lov kan ikke kreves før merverdiavgiftskostnadene i et kalenderår utgjør minst 20 000 kroner.*

§ 6 annet og tredje ledd oppheves. Fjerde ledd blir annet ledd.

§§ 7 til 15 oppheves.

§ 17 oppheves.

§ 18 skal lyde:

Departementet kan gi nærmere forskrifter om avgrensing, utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i denne lov.

§ 19 oppheves.

*29. I lov 5. mars 2004 nr. 12 om konkurranse mellom foretak og kontroll med foretakssammenslutninger (konkurranseloven) gjøres følgende endringer:*

§ 24 tredje ledd skal lyde:

Opplysninger som kreves etter første og annet ledd, kan gis uten hinder av den lovbestemte taushetsplikt som ellers påhviler *skattemyndigheter og andre myndigheter* som har til oppgave å overvåke offentlig regulering av ervervsvirksomhet.

*30. I lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven) gjøres følgende endringer:*

§ 2 annet ledd første punktum skal lyde:

Enhver som har plikt til å levere næringsoppgave *eller skattemelding for merverdiavgift etter skatteforvaltningsloven* har bokføringsplikt etter denne loven for den virksomhet som drives. Dette gjelder likevel ikke tilbydere av elektroniske tjenester som leverer skattemelding for merverdiavgift som nevnt i *skatteforvaltningsloven § 8-3 første ledd bokstav e*, og som er bokføringspliktig utelukkende på grunnlag av plikten til å levere *skattemelding* etter bestemmelsen her.

§ 11 første ledd annet punktum skal lyde:

Bestemmelsen gjelder tilsvarende for skattemessige verdier som ikke er dokumentert i øvrige *skatteoppgaver*.

31. I lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen gjøres følgende endringer:

I romertall XIX om overgangsregler ved ikrafttreddelsen av endringen under romertall XIV § 10-34 skal overgangsregelens annet ledd første og annet punktum lyde:  
Ved endring av aksjeselskapets eller allmennaksjeselskapets *skattefastsetting* for inntektsåret 2005 eller tidligere, der endringen medfører at aksjonærens skattepliktige utbytte endres, kan aksjonæren kreve at aksjenes inngangsverdi og skjermingsgrunnlag oppreguleres med virkning fra 1. januar det året endringsvedtaket treffes. Oppregulering etter denne bestemmelsen kan kun kreves av aksjonærer som har eid aksjen i hele perioden fra og med 1. januar i selskapets *fastsettingsår*, til og med 1. januar det året *fastsettingen* ble endret.

32. I lov 29. april 2005 nr. 20 om innkreving av underholdsbidrag (*bidragsinnkrevingsloven*) gjøres følgende endringer:

§ 21 første ledd første punktum skal lyde:  
Innkrevingsssentralen kan kreve at *skattemyndighetene* gir opplysninger om inntekts- og formuesforholdene til bidragspliktige så vel etter tidligere *skattefastsettinger* som etter siste *skattemelding*, og også om hvordan ansettelsene er framkommet.

33. I lov 29. april 2005 nr. 21 om supplerande stønad til personar med kort butid i Noreg gjøres følgende endringer:

§ 19 første ledd skal lyde:  
Arbeids- og velferdsetaten kan krevje at *Skatteetaten* gir opplysningar om inntekts- og formuestilhøva for ein person som søker om eller har fått supplerande stønad. Dette gjeld òg i høve til tidlegare *skattefastsettingar*.

34. I lov 10. juni 2005 nr. 51 om statsborgerskap (*statsborgerskapsloven*) gjøres følgende endringer:

§ 29 tredje ledd bokstav b skal lyde:

b) *skattemyndighetene*,

35. I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (*skattebetalingsloven*) gjøres følgende endringer:

§ 1-1 annet ledd bokstav a skal lyde:

a) skatt på formue og inntekt og tonnasjesskatt etter skatteloven (formues- og inntektsskatt) og trygdeavgift etter folketrygdloven 3 kapittel 23, herunder forskuddstrekk, forskuddsskatt og restskatt etter kapitlene 5 til 7 i loven her, samt krav på skatt fastsatt ved summarisk fellesoppgjør etter *skatteforvaltningsloven* § 12-4.

§ 1-1 annet ledd bokstav b skal lyde:

*b) skatt på formue og inntekt etter svalbardskatteloven. For skatt fastsatt ved lønnstrekk gjelder særregler i svalbardskatteloven § 5-2.*

Nåværende § 1-1 annet ledd bokstav b) til i) blir bokstav c) til ny j).

§ 1-1 annet ledd ny bokstav k skal lyde:

*k) kompensasjon for merverdiavgift etter lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.*

§ 1-3 tredje ledd skal lyde:

(3) Med mindre annet er særskilt bestemt gjelder reglene om skatte- og avgiftskrav tilsvarende så langt de passer for:

a) renter etter kapittel 11, omkostninger og gebyrer fastsatt i medhold av *skatteforvaltningsloven og tolloven*

b) *tilleggsskatt fastsatt i medhold av skatteforvaltningsloven, tilleggsavgift fastsatt i medhold av lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gave og tilleggstoll fastsatt i medhold av tolloven,*

c) *tvangsmulkt etter § 5-16, lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver, tolloven og skatteforvaltningsloven, og,*

d) *ansvarsbeløp etter § 16-51.*

Overskriften til § 2-2 skal lyde:

*§ 2-2. Skattekontorene – merverdiavgift, arveavgift og krav på tilbakebetaling av uriktig utbetalt kompensasjon for merverdiavgift*

§ 2-2 nytt tredje ledd skal lyde:

(3) Krav på tilbakebetaling av uriktig utbetalt kompensasjon for merverdiavgift skal betales til og innkreves av skattekontoret.

§ 4-2 første ledd første punktum skal lyde:

Forskudd på formues- og inntektsskatt (skatt) og trygdeavgift som skal betales før *skattefastsetting* finner sted, utskrives og beregnes etter bestemmelsene i denne del av loven.

§ 4-3 annet punktum skal lyde:

*Skatteforvaltningslovens* saksbehandlingsregler gjelder tilsvarende så langt de passer.

§ 4-7 annet punktum skal lyde:

Slik innbetaling kan foretas også etter utløpet av inntektsåret, men ikke senere enn 31. mai i *fastsettingsåret*.

Overskriften til kapittel 5 skal lyde:

## Kapittel 5. Forskuddstrekk og skattetrekk

§ 5-3 første og annet ledd skal lyde:

- (1) Skattyter som åpenbart ikke vil få *fastsatt* skatt, kan fritas for forskuddstrekk.
- (2) Skattyteren skal fritas for trekk resten av året når skattekontoret finner det overveiende sannsynlig at det som allerede er innbetalt, er tilstrekkelig til dekning av den skatt og trygdeavgift som vil bli *fastsatt* for inntektsåret. Er inntekten falt bort eller foreligger det andre særlige forhold som gjør det overveiende sannsynlig at det som er innbetalt som forskuddstrekk er vesentlig mer enn den skatt og trygdeavgift som vil bli *fastsatt* for inntektsåret, kan skattekontoret bestemme at det overskytende skal betales tilbake til skattyteren. Slik bestemmelse skal bare treffes når det vil virke urimelig å utsette tilbakebetalingen til avregning er foretatt.

§ 5-4 annet ledd oppheves. Nåværende tredje og fjerde ledd blir nytt annet og tredje ledd.

Ny § 5-4a skal lyde:

*§ 5-4a. Plikt til å foreta skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær og i utbyttekompensasjon*

- (1) Aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning som utbetaler utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13, plikter å foreta skattetrekk til dekning av inntektsskatt av slikt utbytte. Det tas ved skattetrekket ikke hensyn til fradrag for skjerming etter skatteloven § 10-12.
- (2) Innlåner som etter avtale om verdipapirlån, jf. skatteloven § 9-11, utbetaler utbyttekompensasjon som nevnt i skatteloven § 10-11 tredje ledd til kontraktsmotpart hjemmehørende i utlandet, plikter å foreta skattetrekk til dekning av inntektsskatt av slik kompensasjon.
- (3) Skattetrekket beregnes av selskapet eller innlåner til det beløp skatten vil utgjøre etter Stortingets vedtak om skatt for det aktuelle året.
- (4) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling av denne paragrafen.

§ 5-5 tredje ledd oppheves. Nåværende fjerde til åttende ledd blir nytt tredje til syvende ledd.

§ 5-6 første ledd bokstavene c og d oppheves. Nåværende bokstaver f og g blir nye bokstaver c og d.

§ 5-7 første ledd bokstav b tredje punktum skal lyde:

Fritaket gjelder ikke når trekket beregnes etter § 5-5 *fjerde* ledd.

§ 5-9 første ledd bokstav a skal lyde:

- a) pensjonsinnskudd som arbeidsgiver avkorter i lønnen, og som skattyter vil ha krav på fradrag for ved *skattefastsettingen* etter skatteloven § 6-47 første ledd bokstav a og b, unntatt premie til pensjonstrygden for skogsarbeidere,

§ 5-9 første ledd bokstav c skal lyde:

c) fagforeningskontingent som arbeidsgiver 1 avkorter i lønnen, og som skattyter vil ha krav på fradrag for ved *fastsettingen* etter skatteloven 2 § 6-20,

§ 5-10 første ledd skal lyde:

(1) Forskuddstrekket gjennomføres ved at arbeidsgiveren, eller selskapet som nevnt i § 5-4 *annet ledd* beregner trekkbeløpet og holder dette tilbake i oppgjøret med skattyteren. Forskuddstrekket gjennomføres når det oppstår adgang for skattyteren til å få godtgjørelsen utbetalt, selv om oppgjør for denne først finner sted på et senere tidspunkt.

Ny § 5-10a skal lyde:

§ 5-10a. *Gjennomføring av skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær og i utbyttekompensasjon*

(1) Skattetrekket gjennomføres ved at selskapet eller innlåneren som nevnt i § 5-4a beregner skattetrekket og holder dette tilbake ved utbetaling av utbytte eller utbyttekompensasjon. Skattetrekket gjennomføres når det oppstår adgang for skattyteren til å få utbytte eller utbyttekompensasjonen utbetalt, selv om oppgjør først finner sted på et senere tidspunkt.

(2) Dersom skattyter for noen del mottar utbytte i naturalytelser, skal selskapet gjennomføre skattetrekk så langt kontant utbytte rekker. Er det ikke dekning for det samlede beregnede skattetrekk i fastsatt utbytte, plikter selskapet å påse at aksjonæren betaler inn tilstrekkelig til dekning av skattetrekket før utbytte blir utbetalt.

(3) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling av denne paragrafen, herunder om når selskapet kan foreta trekk med en lavere sats enn det som følger av Stortingets skattevedtak.

Overskriften til § 5-13 skal lyde:

§ 5-13. Kontroll av arbeidsgivere og *andre trekkpliktige*

§ 5-13 første ledd første punktum skal lyde:

Skatteoppkreveren skal føre kontroll med at arbeidsgivere og andre som etter denne loven har plikt til å foreta trekk, sender meldinger og foretar forskuddstrekk, *skattetrekk* og utleggstrekk i samsvar med reglene og de pålegg som er gitt.

§ 5-13 annet ledd annet punktum skal lyde:

Departementet kan i forskrift fastsette bestemmelser til utfylling og gjennomføring av kontrollen *med arbeidsgivere og andre trekkpliktige*, herunder begrensninger for hvilke metoder for kopiering skatteoppkreveren kan benytte.

§ 5-13a første ledd første punktum skal lyde:

Skattekontoret kan pålegge arbeidsgivere 2 og andre som etter loven har plikt til å foreta forskuddstrekk, *skattetrekk* eller utleggstrekk, å oppfylle sin plikt til å innrette bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger i samsvar med regler gitt i, eller i medhold av lov 19. november

2004 nr. 73 om bokføring.

§ 6-3 annet ledd skal lyde:

(2) Forskuddsskatt utstedes på grunnlag av formue og inntekt ved siste *skattefastsetting*. Ved fastsetting av forskuddsskatten skal det gjøres fradrag for beløp som må ventes dekket gjennom forskuddstrekk etter reglene i kapittel 5. Slikt fradrag skal likevel ikke gjøres når lønnsinntekten ikke ventes å ville overstige 10 prosent av den samlede inntekt ved *skattefastsettingen*.

§ 6-4 første ledd bokstav b skal lyde:

b) når skattyters samlede årsinntekt ved siste *skattefastsetting* er gått opp eller ned med minst en fjerdedel i forhold til nest siste *skattefastsetting*.

§ 6-5 første ledd skal lyde:

(1) For upersonlige skattytere fastsettes forskuddsskatten lik den *fastsatte skatten* ved siste *skattefastsetting*.

§ 6-5 annet ledd skal lyde:

(2) Det skrives ikke ut forskuddsskatt når den *fastsatte skatten* for vedkommende inntektsår ventes å bli mindre enn 2 000 kroner.

§ 6-5 fjerde ledd første og annet punktum skal lyde:

Skattekontoret kan etter krav fra skattyteren frafalle forskuddsskatten, når det er overveiende sannsynlig at det ikke vil bli *fastsatt* skatt for vedkommende inntektsår. Dersom det er overveiende sannsynlig at det vil oppstå et større avvik mellom utskrevet forskuddsskatt og *fastsatt* skatt, kan skattekontoret etter krav fra skattyter endre utskrivningen.

§ 6-6 annet ledd skal lyde:

(2) Skattekontoret kan beslutte at beregningsgrunnlaget for forskuddsskatten skal forhøyes eller reduseres med et prosentvis tillegg eller fradrag for bestemte grupper skattytere, når det som følge av konjunkturutviklingen eller av andre grunner må ventes en alminnelig stigning eller nedgang i inntekten for denne gruppen i forhold til inntekten ved siste *skattefastsetting*.

§ 7-2 første ledd skal lyde:

(1) Blir fastsatt skatt som nevnt i § 7-1 første ledd endret etter *skatteforvaltningsloven §§ 9-4 til 9-6, kapittel 12 eller kapittel 13*, skal det foretas ny avregning.

§ 7-3 annet ledd skal lyde:

(2) Skattyter som har fått utbetalt lønn eller annen godtgjørelse som det er foretatt forskuddstrekk i, men som *det ikke blir fastsatt skatt for til* vedkommende kommune for det inntektsåret trekket gjelder, kan bare kreve det trukne beløpet tilbake i følgende tilfeller:

a) når *skattekontoret* for kommunen anser skattyter for ikke å være skattepliktig her i

landet for vedkommende inntektsår

b) når skattyter godtgjør å ha betalt skatt av lønnsinntekten for samme inntektsår til en annen kommune her i landet

c) når skatt ikke er *fastsatt* for skattyter fordi inntekten ikke har nådd opp i skattepliktig størrelse.

§ 7-4 første ledd annet punktum skal lyde:

Rettslige forføyninger til inndrivning av forskuddsskatt beholder sin virkning også etter at *fastsetting av skatt* og avregning er foretatt.

§ 8-1 første og annet ledd skal lyde:

(1) Innbetalt formues- og inntektsskatt (skatt) og trygdeavgift fra personlige skattytere for et inntektsår skal fordeles mellom staten, fylkeskommunen, kommunen og folketrygden på grunnlag av den samlede *fastsatte* skatt til staten, skatt til fylkeskommunen, skatt til kommunen og trygdeavgift til folketrygden for vedkommende inntektsår.

(2) Innbetalt skatt fra upersonlige skattytere for et inntektsår blir å fordele mellom staten, det felleskommunale skattefondet, fylkeskommunen og kommunen på grunnlag av den samlede *fastsatte* skatt til staten, skatt til det felleskommunale skattefondet, skatt til fylkeskommunen og skatt til kommunen for vedkommende år. Stortinget fastsetter fordelingen mellom kommunene av den skatt som er tilført det felleskommunale skattefondet.

§ 8-1 fjerde og femte ledd skal lyde:

(4) Skattedirektoratet kan i forskrift gi nærmere regler om gjennomføringen av denne paragrafen, herunder om hvordan endringer i *skattefastsettingen* skal inngå i fordelingen.

(5) Departementet kan i forskrift gi regler om fordeling mellom skattekreditorene av renter, innfordringsutgifter og gebyr, herunder utgifter ved tvister som nevnt i kapittel 17 og *skatteforvaltningsloven kapittel 15*.

§ 8-3 annet ledd skal lyde:

(2) Ved foreløpig fordeling gjelder følgende bestemmelser:

a) Den foreløpige fordelingen skal skje på grunnlag av den samlede *fastsetting* av skatt til staten, skatt til det felleskommunale skattefondet, skatt til fylkeskommunen, skatt til kommunen og trygdeavgift til folketrygden ved siste *skattefastsetting* før inntektsåret.

b) Hvis forholdet mellom den samlede *skattefastsettingen* av de forskjellige skatter må antas å bli vesentlig forskjøvet på grunn av endring i skattesatser eller av andre årsaker, kan Skattedirektoratet ved skjønn fastsette forholdstall til bruk ved den foreløpige fordelingen.

§ 10-1 første ledd skal lyde:

(1) Skatte- og avgiftskrav skal betales ved forfall og med de beløp som opprinnelig er fastsatt, selv om *skattefastsettingen* er *under endring*, påklaget eller brakt inn for

domstolene. *Bestemmelsen i første punktum gjelder ikke når det er det kan gis utsatt iverksetting av vedtak etter skatteforvaltningsloven § 14-11 annet ledd.*

Kapittel 10 annen deloverskrift skal lyde:

Forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift, lønnstrekk til Svalbard, *artistskatt og skattetrekk i aksjeutbytte*

Ny § 10-13 skal lyde:

§ 10-13. *Skattetrekk på aksjeutbytte og utbyttekompensasjon*

*Skattetrekk for en periode forfaller til betaling samme dag som selskapet skal levere melding om trekk etter skatteforvaltningsloven § 8-8 tredje ledd.*

§ 10-21 første ledd første punktum skal lyde:

Restskatt for personlige skattytere forfaller til betaling tre uker etter at skatteoppgjøret ble sendt skattyter, likevel tidligst 20. august i *fastsettingsåret*.

§ 10-21 fjerde ledd oppheves.

§ 10-22 første ledd første punktum skal lyde:

Terminskatt forfaller til betaling 1. august, 1. oktober og 1. desember i inntektsåret og 1. februar, 1. april og 1. juni i *fastsettingsåret*.

§ 10-30 skal lyde:

§ 10-30. Innenlands merverdiavgift

(1) Innenlands merverdiavgift for en periode forfaller til betaling samme dag som det skal leveres *skattemelding etter skatteforvaltningsloven § 8-3*.

(2) Beløp som nevnt i merverdiavgiftsloven § 11-4 annet ledd forfaller til betaling samme dag som det skal leveres melding etter merverdiavgiftsloven § 15-11 annet ledd.

§ 10-51 første ledd skal lyde:

(1) Følgende skatte- og avgiftskrav forfaller til betaling tre uker etter at melding om kravet er sendt:

a) tvangsmulkt etter § 1-1 tredje ledd bokstav c

b) skatt fastsatt *tidlig* etter *skatteforvaltningsforskriften § 8-14-x*

c) krav fastsatt ved summarisk fellesoppgjør etter *skatteforvaltningsloven § 12-4*

§ 10-51 nytt annet ledd og tredje ledd skal lyde:

(2) Følgende skatte- og avgiftskrav forfaller til betaling tre uker etter at fristen for å klage på vedtaket om fastsetting av kravet er ute eller ved klage når klagen er avgjort:

a) tilleggs�skatt etter skatteforvaltningsloven og tillegg stoll etter tolloven

b) overtredelsesgebyr etter skatteforvaltningsloven og tolloven

(3) Dersom det innvilges utsatt iverksetting av krav etter skatteforvaltningsloven § 14-11 annet ledd, forfaller kravet til betaling tre uker etter utløpet av søksmålsfristen eller ved søksmål n r endelig rettsavgjørelse foreligger.



§ 10-53 første ledd tredje punktum skal lyde:

Skyldes økningen at den skatte- eller avgiftspliktige selv endrer en tidligere levert *skattemelding*, regnes fristen fra melding om endringen er kommet fram til skatte- eller avgiftsmyndighetene.

§ 10-53 annet ledd første punktum skal lyde:

Ved økning av restskatt som følge av endring etter reglene i *skatteforvaltningsloven §§ 9-4 til 9-6, kapittel 12 eller kapittel 13*, regnes fristen fra melding om ny avregning 4 er sendt skyldneren.

§ 10-53 nytt tredje ledd skal lyde:

(3) Treffes det vedtak som innebærer tilbakebetaling av kompensasjon for merverdiavgift skal beløpet betales tilbake senest tre uker etter at melding om vedtaket er sendt. Oppstår kravet på tilbakebetaling ved at den skatte- og avgiftspliktige har sendt inn korrigert skattemelding regnes fristen fra melding er kommet fram til skattemyndigheten.

§ 10-60 annet ledd skal lyde:

(2) For tilgodebeløp som oppstår ved egen *endring* av tidligere levert *skattemelding* regnes fristen fra skatte- og avgiftsmyndighetene har godkjent beløpet til utbetaling.

§ 10-60 fjerde ledd skal lyde:

(4) For krav på utbetaling av merverdiavgift til registrerte næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven § 11-5 regnes fristen fra *skattemelding* er mottatt av avgiftsmyndigheten.

§ 10-60 nytt femte ledd skal lyde:

(5) For krav på utbetaling av kompensasjon for merverdiavgift regnes fristen fra utløpet av fristen for å sende inn skattemelding etter skatteforvaltningsforskriften § 8-7-x.

§ 11-2 første ledd annet punktum oppheves.

§ 11-2 sjette ledd skal lyde:

(6) *Av for mye utbetalt kompensasjon for merverdiavgift beregnes renten fra beløpet ble utbetalt og fram til det treffes vedtak om endring mv.*

§ 11-2 sjette og syvende ledd blir syvende og nytt åttende ledd.

§ 11-5 tredje ledd skal lyde:

(3) Upersonlige skattytere som får utbetalt overskytende forskudd på skatt etter skattebetalingsloven kapittel 7, eller som får utbetalt negativ skatt som følge av at fastsatt fradrag overstiger *fastsatt* skatt, gis rentegodtgjørelse etter følgende regler:  
a) Når samlet forskuddsskatt innbetalt senest 31. mai i året etter inntektsåret overstiger *fastsatt* skatt, gis rentegodtgjørelse for det overstigende beløpet med rentesats etter §

11-6 annet ledd annet punktum redusert med 28 %, beregnet fra 15. mars i året etter inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.

b) Ved avregning etter *tidlig fastsetting* gis rentegodtgjørelse etter tredje ledd bokstav a bare når avregning skjer senere enn 31. mai i året etter *inntektsåret*.

§ 12-1 tredje ledd første punktum skal lyde:

For forskuddsskatt 4 løper foreldelsesfristen først fra utgangen av det kalenderåret da *skattefastsettingen* ble foretatt.

§ 14-6 første og annet ledd skal lyde:

(1) Skattyter som har fått utskrevet eller *fastsatt* skatt og trygdeavgift av samme formue og inntekt i flere kommuner, kan unngå tvangsinnfordring ved å innbetale den høyeste utskrevne skatt og trygdeavgift etter hvert som den forfaller, til skatteoppkreveren for den kommunen han mener kravene skal utskrives i. *Er* deler av kravet betalt, kommer det betalte beløpet til fradrag.

(2) Første ledd fritar ikke for plikten til å betale naturressursskatt 4 som ikke er medregnet ved *fastsetting* av den skatt som blir betalt. Skattyteren kan kreve at skattekontoret 5 beregner størrelsen på det beløpet som skal betales.

§ 16-11 første ledd skal lyde:

(1) Ved *fastsetting av skatt for* deltaker i selskap som nevnt i skatteloven 1 § 2-2 annet ledd bokstavene a til e, er selskapet ansvarlig for formues- og inntektsskatt og trygdeavgift 2 som ikke kan innkreves hos deltakeren. *Fastsettes det for* deltaker *skatt* også av formue og inntekt utenfor selskapet, omfatter ansvaret bare en så stor del av skatte- og avgiftskravet som etter en forholdsmessig fordeling faller på formue i og inntekt fra selskapet.

§ 16-12 skal lyde:

§ 16-12. *Fullmektigers ansvar*

Fullmektig for personer bosatt i utlandet eller for utenlandsk selskap eller innretning hjemmehørende i utlandet, 1 er ansvarlig for *fastsatt* formues- og inntektsskatt og trygdeavgift 2 av fullmaktsgiverens virksomhet i Norge.

§ 16-13 første ledd første punktum skal lyde:

Skifteforvaltere er ansvarlig for at tilstrekkelig av boets midler holdes tilbake til dekning av formues- og inntektsskatt og trygdeavgift som *fastsettes for* eller som må forutsettes å *bli fastsatt for* boet eller arvelater, etter at boet er tatt under skiftebehandling.

§ 16-14 første punktum skal lyde:

Selvskiftende arvingers solidaransvar for formues- og inntektsskatt og trygdeavgift som er *fastsatt* etter dødstidspunktet, er begrenset til det den enkelte har mottatt i arv.

Kapittel 16 tredje deloverskrift skal lyde:

Ansvar for forskuddstrekk, *utleggstrekk og skattetrekk*

§ 16-20 første ledd fjerde punktum oppheves.

Ny § 16-21 skal lyde:

§ 16-21. *Ansvar for skatt på aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær*

(1) Dersom skattetrekk i aksjeutbytte ikke blir foretatt i samsvar med reglene i § 5-4a eller trukket beløp ikke blir betalt i samsvar med § 10-13, er det selskapet som har plikt til å foreta skattetrekk, ansvarlig for beløpet. Unnlattelse av å foreta trekk medfører likevel ikke ansvar når det godtgjøres at forholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra selskapet eller noen i dets tjeneste.

(2) Forvalter som opptrer på vegne av aksjonær, er ansvarlig for beløp som ikke har kommet til beskatning såfremt forvalteren har opptrådt på en slik måte den trekkpliktige ikke har foretatt korrekt skattetrekk etter § 5-4a.

(3) Foreldelsesloven §§ 9 og 11 gjelder tilsvarende for ansvarskravet.

Ny § 16-51 skal lyde:

§ 16-51. *Oppdragsgivers ansvar for oppdragstakers skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk*

(1) Dersom oppdragsgiver forsettlig eller grovt uaktsomt unnlater å oppfylle opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven § 7-6, kan skattekontoret pålegge oppdragsgiver ansvar for oppdragstakerens forfalte, men ikke innbetalte skatt, arbeidsgiveravgift eller forskuddstrekk. Departementet kan bestemme at myndighet til å pålegge ansvar for skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk skal tilligge annen fastsettingsmyndighet enn nevnt i foregående punktum.

(2) Pålegget kan påklages til Skattedirektoratet innen 3 uker.

§ 17-1 annet ledd første punktum skal lyde:

Ved overføring av tvist til søksmåls former med avgjørelse av grunnlaget for skatte- eller avgiftskravet etter tvangsfullbyrdelsesloven 3 § 6-6 tredje ledd, gjelder de alminnelige reglene i *skatteforvaltningsloven kapittel 15 for fastsetting etter skatteforvaltningsloven*.

§ 17-1 fjerde ledd skal lyde

(4) Når domstolen i sak om tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring finner at skyldneren bare skal betale en del av det skatte- eller avgiftskravet som er fastsatt *etter skatteforvaltningsloven*, skal forføyningen stadfestes for det beløpet som vil fremgå av en ny fastsetting i samsvar med kjennelsen eller dommen.

§ 17-1 femte ledd første punktum skal lyde:

Etter utløpet av fristen i *skatteforvaltningsloven § 15-4 første ledd* kan fastsetting *etter skatteforvaltningsloven* ikke bringes inn til prøving ved tingretten i sak om tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring.

§ 17-2 annet ledd skal lyde:

(2) Første ledd gjelder ikke avgjørelser om rente ved endring, jf. § 11-2. I slike saker gjelder de alminnelige regler i *skatteforvaltningsloven kapittel 15* og prosesslovgivningen.

Overskriften til § 18-1 og paragrafens første ledd skal lyde:

§ 18-1. Straff ved unnlatt gjennomføring av forskuddstrekk og *skattetrekk*

(1) Den som er pliktig til å foreta forskuddstrekk *eller skattetrekk* etter kapittel 5, og som forsettlig eller grovt uaktsomt unnlater å foreta eller sørge for at det blir foretatt beregning og trekk, herunder separering etter § 5-12, straffes med bøter eller fengsel inntil seks måneder. For gjentakelse av forsettlig handling som nevnt i første punktum, er straffen bøter eller fengsel inntil ett år.

36. I lov 29. juni 2007 nr. 75 om *verdipapirhandel (verdipapirhandelloven)* gjøres følgende endringer:

§ 15-3 annet ledd nr. 1 skal lyde:

1. lovbestemt taushetsplikt som ellers påhviler *skattemyndigheter og andre myndigheter* som har til oppgave å overvåke offentlig regulering av ervervsvirksomhet,

37. I lov 29. juni 2007 nr. 73 om *eiendomsmegling* gjøres følgende endringer:

§ 6-7 annet ledd nr. 9 skal lyde:

9. *skatteverdi* og offentlige avgifter

38. I lov 15. mai 2008 nr. 35 om *utlendingers adgang til riket og deres opphold her (utlendingsloven)* gjøres følgende endringer:

§ 84 første ledd bokstav e skal lyde:

e) *skattemyndighetene*, og

39. I lov 27. juni 2008 nr. 62 om *individuell pensjonsordning* gjøres følgende endringer:

§ 1-8 skal lyde:

§ 1-8. *Skatteforhold*

(1) Det skal fremgå av avtalevilkårene, kvitteringer for innbetalt innskudd, premie og vederlag som nevnt i § 1-3 og meldinger til *skattemyndighetene* at dokumentene gjelder pensjonsavtale etter loven her.

(2) Institusjonen er ansvarlig for at opplysninger som fremgår av dokumenter som nevnt i første ledd er riktige.

40. I lov 19. juni 2009 nr. 58 om *merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)* gjøres følgende endringer:

Kapittel 12 oppheves.

Kapittel 13 oppheves.

§ 14-1 fjerde ledd oppheves. Femte og sjette ledd blir fjerde og femte ledd.

§ 14-5 tredje ledd skal lyde:

(3) *Departementet kan gi forskrift om utforming av forenklet registreringsordning.*

§ 14-5 fjerde ledd oppheves.

§§ 15-1 til 15-8 oppheves.

§ 15-10 annet til femte ledd oppheves.

Kapittel 16 oppheves.

Kapittel 17 oppheves.

Kapittel 18 oppheves.

§§ 19-1 og 19-2 oppheves.

§ 19-3 annet ledd oppheves.

Kapittel 20 oppheves.

Kapittel 21 oppheves.

*41. I lov 15. april 2011 nr. 11 om endringer i ekomloven og straffeprosessloven mv. (gjennomføring av EUs datalagringsdirektiv i norsk rett) gjøres følgende endringer:*

Bestemmelsen i romertall V om endringer i lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel (verdipapirhandelloven) § 15-3 annet ledd nr. 1 skal lyde:

1. lovbestemt taushetsplikt som ellers påhviler *skattemyndigheter og andre myndigheter* som har til oppgave å overvåke offentlig regulering av ervervsvirksomhet,

*42. I lov 16. desember 2011 nr. 65 om næringsberedskap (næringsberedskapsloven) gjøres følgende endringer:*

§ 15 første ledd bokstav a skal lyde:

- a) *skattemyndigheter og andre myndigheter* med ansvar for regulering og kontroll av import og eksport,

43. I lov 16. desember 2011 nr. 59 om endringer i folketrygden (ny uføretrygd og alderspensjon til uføre) gjøres følgende endringer:

I romertall I om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd gjøres følgende endringer:

§ 3-5 sjette ledd skal lyde:

Trygdetid i alderspensjoner medregnes fra utløpet av det året *skattefastsettingen* for det aktuelle året er ferdig.

§ 3-18 annet ledd annet punktum skal lyde:

Naturalytelse og overskudd på utgiftsgodtgjørelser regnes med og gis den verdien som legges til grunn ved *fastsetting* av inntektsskatt.

§ 12-17 tredje ledd tredje punktum skal lyde:

Naturalytelse og overskudd på utgiftsgodtgjørelser regnes med og gis den verdien som legges til grunn ved *fastsetting* av inntektsskatt.

44. I lov 20. januar 2012 nr. 7 om endringer i matrikkellova og tinglysningsloven gjøres følgende endringer:

I romertall I om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 101 m eideomsregistrering skal endringen i § 27 første ledd tredje punktum lyde:

Skattestyresmakta kan utføre slik rapportering utan hinder av teieplikta etter *skatteforvaltningsloven*.

45. I lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 3 første ledd bokstav a og b skal lyde:

- a. skatteforvaltningsloven § 7-2
- b. folketrygdloven §§ 25-1 annet ledd og 25-10, jf. 21-4.

§ 4 annet ledd skal lyde:

Opplysninger om føderåd etter *skatteforvaltningsloven* § 7-2 bokstav b skal leveres en gang per år og senest samtidig med fristen for å levere opplysninger i januar i året etter inntektsåret.

46. I lov 7. desember 2012 nr. 73 om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane gjøres følgende endringer:

Romertall III om endringer i § 8 C-1 tredje ledd skal lyde:

Er verdet (taksten) for bustader sett ned ved *skattefastsettinga* etter skatteloven § 4-10 første ledd andre eller tredje punktum, utgjør skattegrunnlaget det justerte verdet multiplisert med 2,67 for primærbustad og 1,33 for sekundærbustad.

## **26 VEDLEGG**

Lovspeil