

Finansdepartementet  
Postboks 8009 Dep.  
0030 Oslo  
[postmottak@fin.dep.no](mailto:postmottak@fin.dep.no)

Tlf.: +47 23 27 96 00  
[www.deloitteadvokatfirma.no](http://www.deloitteadvokatfirma.no)

16. februar 2015

Deres ref: 12/767

## Høringsinnspill – forslag til ny skatteforvaltningslov – Deloitte Advokatfirma AS

Det vises til høringsbrevet hvor høringsfristen er satt til 2. mars 2015.

### 1 Oppsummering

Deloitte Advokatfirma AS er positiv til samling av saksbehandlingsregler i en skatteforvaltningslov og er i hovedsak enig i lovutkastet. På enkelte punkter bør lovutkastet endres. En kodifisering av Loffland-standarder vil få sørge for at reglene om skattyters formuleres mer likt slik den er i praksis. Deloitte Advokatfirma AS mener også at dagens regel om at endring til ugunst ikke kan skje innenfor en toårsfrist dersom skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt, bør videreføres.

### 2 Deloitte Advokatfirma AS er positiv til ny skatteforvaltningslov og gir i hovedsak sin tilslutning til de regler som foreslås

Deloitte Advokatfirma AS er i hovedsak positiv til forslag om ny skatteforvaltningslov. Å samle saksbehandlingsreglene for tilnærmet samtlige skattearter i en lov vil medføre en større grad av rettsliggjøring av avgifter mv. som i dag er regulert av forvaltningsloven. Med et felles regelverk vil rettsutvikling eller -avklaring for en skatteart samtidig kunne skape avklaring for andre skattearter der regelverket er likt. Dette vil skape økt forutberegnelighet og rettssikkerhet. En samleforskrift som følger samme mønster som bl.a. FSFIN<sup>1</sup> vil også gjøre det enklere å finne frem i et forskriftsverk som i dag er noe uoversiktlig. Egenfastsetting av skattegrunnlaget for inntektsskatt og formuesskatt med tilhørende adgang til retting ved innsendelse av endringsmelding vil redusere kostnadene ved å rette opp i feil for skattytere og være arbeidsbesparende for skattemyndighetene.

Deloitte Advokatfirma AS ønsker å knytte noen nærmere kommentarer til enkelte lovforslag.

---

<sup>1</sup> Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

### 3 Presisering av opplysningsplikten i tråd med Loffland-standarden

#### 3.1 Innledning

Viktige hensyn bak den nye er loven er at den skal fremstå som mer helhetlig og pedagogisk. Det bør derfor være en klarere sammenheng mellom opplysningsplikten slik den fremgår av lovutkastet § 8-1, reglene om endringsadgang og tilleggsskatt. Opplysningsplikten har alltid vært negativt avgrenset ved at det kun har vært «uriktige eller ufullstendige opplysninger» som har vært tilleggsskattesanksjonert, jf. bl.a. lovutkastet § 14-3 (1)<sup>2</sup>. Etter den såkalte Loffland-standarden<sup>3</sup> har det heller aldri vært et krav om fullstendighet. Det er derfor uheldig at «fullstendige opplysninger» brukes i lovutkastet § 8-1 første setning, § 8-2 (5), 8-5 annet punktum og § 14-4 (2) bokstav a. At det byttes mellom å bruke «ufullstendige opplysninger» og «fullstendige opplysninger» i loven, og i et tilfelle samme bestemmelse, er uheldig når vilkåret skal vise tilbake til skattyters opplysningsplikt.

For vanlige skattytere uten juridisk bistand fremstår lovutkastet § 8-1 som misvisende med mindre det legges opp til endring av gjeldende rett på dette punkt. På den ene side heter det på side 108, siste spalte, i høringsnotatet at rettspraksis [knyttet til ligningsloven] fortsatt skal være retningsgivende, noe som taler imot en materiell endring. I første spalte samme side heter det imidlertid:

*«I ligningsloven fremgår 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 skalt 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 hovedinnholdet i opplysningsplikten etter de øvrige lovene på skatte- og avgiftsområdet.»*

Deloitte Advokatfirma AS mener det er forskjell mellom en opplysningsplikt som krever fullstendige opplysninger og en opplysningsplikt hvor det krav om at opplysningene ikke<sup>4</sup> er ufullstendige. Dette vil bli redegjort nærmere for i det følgende.

#### 3.2 Opplysningsplikten etter gjeldende rett – Loffland-standarden oppstiller ikke et krav om fullstendighet

For å kunne endre ligningen til skattyters ugunst to år etter utgangen av inntektsåret eller for å kunne ilegge tilleggsskatt, må skattyter har gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger<sup>5</sup>», jf. ligningsloven §§ 9-6 (3) bokstav a og 10-2 (1).

<sup>2</sup> Begrepsparet brukes også i lovutkastet § 12-4 Summarisk fellesoppgjør, § 14-4 (2) bokstav b Unntak fra tilleggsskatt, § 14-5 (1) og (4) bokstav a) Sats og beregningsgrunnlag for tilleggsskatt, § 14-6 (1) Skjerpet tilleggsskatt og § 14-3 (1) Straff for tredjeparts opplysningsplikt mv.

<sup>3</sup> Loffstandarden har sitt opphav i Rt. 1992 s. 1588

<sup>4</sup> Avtaleloven § 36 kan tjene som en illustrasjon på en tilsvarende problemstillingen. Bestemmelsen retter seg mot urimelige kontraktsvilkår, men er ikke en bestemmelse om rimelighet. På samme er det en forskjell mellom å gi ufullstendige opplysninger, den nedre grensen, og grader av lovlig oppfyllelse av opplysningsplikten.

<sup>5</sup> Tilsvarende gjelder også for ligningsloven § 12-1 Skattesvik

Det følger forutsetningsvis av ordlyden at det ikke kan oppstilles et krav om fullstendige opplysninger. Gode grunner taler for en slik avgrensning av opplysningsplikten. Ligningsretten er en masseforvaltningsrett. Et krav om at alle skattytere skal gi fullstendige opplysninger om alle relevante skattespørsmål ville ha medført at skattemyndighetene ville ha blitt nedlesset med opplysninger som hadde hindret en effektiv gjennomgang av selvangivelser. Det er på bakgrunn av dette en må lese og forstå Loffland-standarden (Rt. 1992 s. 1588) som har blitt sedimentert av Høyesterett i senere rettspraksis.

### 3.3 Operasjonalisering av Loffland-standarden

Dersom Loffland-standarden slik den har blitt utviklet gjennom høyesterettspraksis skal operasjonaliseres, vil den lyde:

*«Skattyter har ved tvil om den skattemessig behandlingen plikt til å gi riktige faktiske opplysninger som etter en objektiv vurdering gjør skattemyndighetene i stand til å se det aktuelle skattespørsmål og eventuelt ved å stille relevante oppfølgingsspørsmål for å ta stilling til det. Det gjelder ikke dersom det ut fra rettskildesituasjonen på tidspunktet for innlevering av skattemeldingen var lite naturlig for skattyteren å forestille seg at opplysningen eller dokumentet kunne ha skatterettslig betydning.»*

Deloitte Advokatfirma AS mener at ovenstående bør kodifiseres og skrives inn i lovutkastet § 8-1, i tillegg til en henvisning til lovbestemte skattemeldinger mv. En operasjonalisering av Loffland-standarden vil ha en pedagogisk effekt for alle brukere av den nye skatteforvaltningsloven. I det følgende vil det redegjøres for enkelthetene i forsøket på operasjonaliseringen av Loffland-standarden.

#### 3.3.1 «ved tvil om den skattemessige behandlingen»

Denne delen av operasjonaliseringen av Loffland-standarden er mest for pedagogiske grunner. Skattyter vil bli minnet på at det er viktig å gi skattemyndighetene opplysninger dersom et skattespørsmål fremstår som vanskelig eller tvilsomt. Dersom det oppstår en tvist med skattemyndighetene, kommer spørsmålet om opplysningsplikt<sup>6</sup> på spissen dersom skattyter har lagt en feilaktig skattemessig forståelse til grunn. Ved fravær av opplysninger vil opplysningsplikten som den store hovedregel ikke være oppfylt siden opplysningsplikten er streng. Tvilskravet vil derfor som regel være oppfylt dersom det blir en tvist. Det eneste unntaket er det såkalte Gaard Tveit-unntaket som redegjøres for nedenfor.

#### 3.3.2 «riktige faktiske opplysninger»

Skattyters opplysninger må for det første være riktige. Videre må opplysningen gjelde faktiske forhold og ikke om skattyters forståelse eller anvendelse av den materielle skatterett. Dette gjelder også der skattyters oppfatning viser seg å være uriktig. I Ot.pr.nr.29 (1978-1979) s. 122 heter det bl.a.:

---

<sup>6</sup> Enten med hensyn til endringsadgang eller tilleggsatt.



*«Heller ikke kan tilleggs-skatt anvendes i tilfelle hvor ligningsmyndighetene legger til grunn en annen oppfatning av skattelovgivningen enn skattyteren har gjort gjeldende. Anførsler og påstander om forståelsen og anvendelsen av skattelovgivningen kan ikke anses som uriktige opplysninger.»*

En slik presisering av gjøre det enklere for skattytere å fokusere på det vesentlige ved opplysningsplikten, dvs. faktiske opplysninger.

3.3.3 *«gjør skattemyndighetene i stand til å det aktuelle skattespørsmål og eventuelt ved å stille relevante oppfølgingsspørsmål for å ta stilling til det»*

Dette henviser til det mest sentrale ved Loffland-standarden, som har blitt gjentatt av Høyesterett i senere dommer:

*«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.»*

Loffland-standarden legger opp til et samspill mellom skattyter og skattemyndighet. Steg 1 i standarden er at skattyter gir nok informasjon til at skattemyndighetene kan se problemstillingen og eventuelt stille relevante oppfølgingsspørsmål. Dette er naturlig nok noe annet enn et krav om fullstendighet. Steg 2 er at skattemyndighetene stiller de relevante spørsmålene for å skaffe seg et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag. Steg 3 er at skattyter gir ytterligere opplysninger. Steg 4 er at skattemyndighetene treffer avgjørelsen (eventuelt stiller ytterligere spørsmål).

Ved å ta inn dette i lovutkastet § 8-1 blir skattyter gjort oppmerksom på hva som i det minste må til for å oppfylle opplysningsplikten. I rettspraksis har dette gjerne kommet på spissen der skattyter har tapt på det materielle skattespørsmålet.

I Rt. 1995 s. 1583 (Slørdahl) ville skattyter ha oppfylt sin opplysningsplikt dersom han hadde opplyst om et aksjeerverv på 6 700 aksjer i 1984, og ikke kun aksjeervervet i 1983. Den manglende opplysningen medførte at skattemyndighetene ikke ble oppmerksom på en skattepliktig gevinst på kr 837 500 etter reglene den gang. I Rt. 1996 s. 932 (Hald) ble skattyter ilagt tilleggs-skatt fordi hun unnlot å opplyse om et eiendomssalg, herunder den skattemessige behandlingen av salget, som hun feilaktig trodde var skattefritt.

Det samme gjelder for Rt. 1997 s. 1430 (Elf) som av staten i noen skattesaker har blitt tatt til inntekt for en forsterket opplysningsplikt, uten at ordet «forsterket» e.l. blir brukt i dommen. En mer treffende beskrivelse er at Loffland-standarden kommer til anvendelse på vanlig måte. Grunnet feilaktige regnskapsmessige avskrivninger ble selskapets fradragsberettigede utbytte etter reglene den gang, satt for høyt. Den avgjørende opplysningen i saken var «at det for disse oppskrevne verdier ikke var foretatt noen regnskapsmessige avskrivninger i 1986». Opplysningssvikten bestod i «[s]om jeg skal komme tilbake til, hadde Elf all oppfordring til å gi denne opplysning om manglende regnskapsmessig avskrivning på det oppskrevne beløp på en klarere måte». Med andre ord ville en klar opplysning ha vært tilstrekkelig.

### 3.3.4 «objektiv vurdering»

Skatteforvaltningsrett er masseforvaltningsrett, noe som i seg selv tilsier at dette bør være en objektiv vurdering. Rettspraksis virker til å ha lagt dette til grunn. I Rt. 1992 s. 1588 (Loffland) heter det bl.a.:

*«... 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 rent faktisk har hatt kunnskap 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 medføre bevisproblemer for ligningsmyndighetene. Endringsreglene tar sikte på å oppnå riktige ligningsresultater og medvirke til at 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.»*

For at like tilfeller skal kunne behandles likt må det bety at subjektive forhold ikke kan vektlegges, men kun de opplysningene som har blitt gitt. En bekymret etatsutdannet rettsjelder som ser farer over alt bør ikke behandles annerledes en selvsikker skatteadvokat<sup>7</sup>, når vedleggene som lages er identiske for samme transaksjon (f.eks. vedlegg til en deltakeroppgave for to deltakere i samme deltakerlignet selskap).

Høyesterett kommer i Rt. 2009 s. 813 (Gaard Tveit), med rette, til at opplysningsplikten er objektiv vurdering. Etter å ha sitert Loffland-standarden, uttalte førstvoterende:

*«Her oppstilles altså som vilkår at «skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt». I denne saken behøvde imidlertid ikke Høyesterett avgjøre om det var adgang til å gjøre unntak fra toårsfristen, idet man enstemmig kom til at ligningsvedtaket måtte oppheves på materielt grunnlag.*

*Sitatet foran er gjengitt i Rt-1995-1883. Førstvoterende uttaler at han anså uttalelsene som «veiledende for vår sak». I senere avgjørelser synes ikke Høyesterett å ha gått nærmere inn på hva som kreves for at toårsfristen ikke kommer til anvendelse, idet man relativt kortfattet stort sett har nøydt seg med å konstatere at det var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. Rt-1996-1256 (side 1267) og Rt-1999-1087 (side 1105-1106). Jeg viser videre til den dissenterende dommerens votum i Rt-2000-758 (side 771). Disse avgjørelsene kunne umiddelbart synes å måtte forstås slik at Høyesterett kom til at det er tale om en fullt ut objektiv regel. Men da Høyesterett ikke i noen av avgjørelsene har foretatt noen nærmere drøftelse av fristen, må det vilkåret som ble oppstilt i Rt-1992-1588, fortsatt være avgjørende.*

---

<sup>7</sup> Skattyter vil som et utgangspunkt bli identifisert med sine medhjelpere, i eksempelet en revisor og en skatteadvokat.

*Jeg legger etter dette til grunn at det er tale om et objektivt vilkår i den forstand at subjektive unnskyldningsgrunner - i motsetning til ved tilleggs katt - 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. ...»*

Dette blir for så vidt lagt til grunn i forslaget. På side 347 i høringsnotatet i tilknytning til lovutkastet § 14-3 heter det bl.a. at «[u]tgangspunktet for vurderingen av om det er gitt uriktige eller ufullstendig opplysninger skal som tidligere være hva en lojal skattyter vil gi av opplysninger etter en objektiv standard». Deretter skrives det noe i høringsnotatet som kan se ut som innføringen av et subjektivt moment (ond vilje), eller en uklar lojalitetsstandard, som vil komme i stedet for den objektive vurderingen - i strid med den foreslåtte ordlyd:

*«Dette innebærer at klart illojale tilpasninger vil innebære et 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 selvangivelsen.»*

Å innføre et nytt alternativt vilkår som utvider straffbarhet som del av en særmerknad er i seg selv problematisk. Kriteriet er vanskelig å praktisere og er uforenelig med en masseforvaltning. Det strider også mot det likhetsprinsippet som forfektes i Loffland-dommen og det bør ikke være nødvendig med et slikt vilkår. Det bryter etter vårt syn med grunnleggende strafferettslige prinsipper dersom grunnlag for straff utelukkende skal knytte seg til skattyters intensjoner med handlinger som objektivt sett oppfyller opplysningsplikten.

Dette kan illustreres med et eksempel. Som sitert ovenfor vil ikke en feilaktig forståelse av skatteretten være en opplysningssvikt. En kan tenke seg en skattyter som har vært i utlandet og ikke har fått med seg innføring av et nytt tredje ledd i skatteloven § 6-2 (avskjæring av tap på fordring i konsen). Fradrag kreves i strid med skatteloven, men det gis tilstrekkelig opplysninger i skattemeldingen om låneforholdet, partene og tapet slik at opplysningsplikten oppfylles (påvirker endringsadgang og tilleggs katt). Deretter kan det tenkes en skattyter som spekulerer i at skattemyndighetene ikke fanger opp saken og innleverer samme vedlegg. Uttalelsen i høringsnotatet kan tilsi at disse skattyterne behandles forskjellig. Gjør skattemyndighetene jobben sin vil begge tilfellene bli fanget opp og fradrag vil bli nektet. Behovet for et subjektivt vilkår bør derfor være beskjedent (effektivitetshensyn). Videre vil avgrensning av et slikt kriterium være vanskelig. Vil det være tilstrekkelig at skattyter er usikker på om fradrag er berettiget, eller må det kreves kvalifiserte forsettformer for at tilstrekkelig ond vilje skal foreligge? Både bevisproblemer og retts tekniske hensyn taler imot et subjektivt vilkår som alternativt grunnlag.



3.3.5 «ikke dersom det ut fra rettskildesituasjonen på tidspunktet for innlevering av skattemeldingen var lite naturlig for skattyteren å forestille seg at opplysningen eller dokumentet kunne ha skatterettslig betydning»

Loffland-standarden blir modifisert gjennom Gaard Tveit-unntaket. Unntaket kan ses som en presisering av når det er tilstrekkelig tvil om en skattemessig behandling, jf. ovenfor. I Rt. 2009 s. 813 (Gaard Tveit) heter det bl.a.:

*« ... 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 å legge til «opplysningen eller dokumentet» i lovutkastet § 8-1 vil det signaliseres at opplysningsplikten kan oppfylles ved å gi opplysningen eller ved å legge frem dokument med opplysningen.

#### 4 En tiårsfrist som motvirker andre ønskede forenklinger i regelverket

Selv om lovutkastet legger opp til en hovedregel om femårs endringsadgang, foreslås det at fristen kan forlenges til 10 år dersom det avdekkes graverende skatteunndragelser. Isolert sett er ikke dette problematisk. Problemet er imidlertid at dette motvirker regjeringens uttalte mål om forenklinger for næringsdrivende og da særlig reduseringen av oppbevaringstid for regnskapsmateriale fra ti til fem år for de fleste former for primærdokumentasjon. For større virksomheter kan forsiktighetshensyn medføre at endringsreglene tvinger skattytere til likevel å oppbevare regnskapsmaterialet i 10 år.

Mangelfull informasjon og dokumentasjon vil gi myndighetene skjønnsadgang som kan være like byrdefullt som skjerpet tilleggsatt. En bedre løsning er å holde fast ved fem års endringsadgang. Graverende skatteunndragelser bør etterforskes av politiet og straffeforfølges av påtalemyndighetene ved at straffereglene har en 10 års foreldelsesfrist. Disse vil også være bedre rustet til å følge opp slike saker enn skatteetaten. Eventuelt tap av skatteproveny kan søkes erstattet gjennom borgerlige rettskrav. Etter det vi forstår<sup>8</sup> har Sverige femårs endringsadgang, Finland har seksårsendringsadgang og Danmark 3 år som kan utvides til 10 år i visse tilfeller. Våre naboland viser at hensynet til riktig skattlegging på den ene siden og behovet for å kunne legge forhold bak seg, kan tilsi at en femårs endringsadgang er tilstrekkelig kombinert med en lengre strafferettslig foreldelsesfrist. Deloitte Advokatfirma AS mener at lovutkastet § 12-6 (3) bør strykes.

#### 5 Utvidelse av endringsadgangen for lojale skatteyttere

I høringsnotatet foreslås det å utvide endringsadgangen til ugunst for lojale skattytere fra to til fem år da ligningsloven ble innført. Stortinget ønsket en mer begrenset endringsadgang enn det

---

<sup>8</sup> Informasjon hentet fra IBFD Tax Research Platform

Finansdepartementet hadde foreslått. Fra komitebehandlingen av forslag til ny ligningslov (Innst. O. nr. 44 (1979-80) s. 26) hitsettes det:

*«Komiteen mener at adgangen til endring av ligning til ugunst for skattytere som har oppfylt sin opplysningsplikt etter kap. 4 bør være mer begrenset enn etter proposisjonens forslag og tar opp forslag om at det tas inn i denne paragraf et nytt § 9-6 nr. 3 sålydende:-  
»*

Toårsfristen har for mange skattytere vært et ekstra incitament for å oppfylle opplysningsplikten og det er derfor uheldig at dette forsvinner slik lovutkastet er lagt opp. Slike skattytere vil bli stilt likt med skattytere som ikke har oppfylt sin opplysningsplikt, dersom det ses bort fra de mer graverende tilfellene av skatteunndragelse hvor endringsfristen utvides til 10 år. I dagens samfunn hvor arbeidstakere flytter på seg mer enn før, er det viktig for bedrifter å kunne legge forhold bak seg. Endringsaker flere år tilbake kan skape betydelige utfordringer når nøkkelpersoner har sluttet som kanskje det største ankepunktet mot en utvidet endringsadgang.

Rene administrative hensyn kan tilsi at det kun gjelder en endringsfrist. Hensynet til skattytere samt styrking av opplysningsplikten tilsier en kortere endringsfrist for lojale skattytere.

Som et utgangspunkt bør dagens frist på to år for endring til ugunst beholdes. Dersom skattytere skulle endre skattegrunnlaget i løpet av toårsfristen for egenendring kan det skyldes at det var gjort en feil opprinnelig. Opplysningsplikten vil da som regel ikke være oppfylt på innlevering av skattemeldingen slik at en toårsfrist ikke vil gjelde uansett. Dersom det ikke er gitt opplysninger vil ikke toårsfristen gjelde dersom feilen gjøres ved egenendringen. For å skape en enkel regel bør en toårsendringsadgang til skattyters ugunst, kombineres med en regel om at egenendring medfører at femårsfristen automatisk vil gjelde for det forholdet endringsmeldingen endrer. Da vil det ikke være nødvendig å vurdere grunnen for endringen, noe som vil gi en administrativ enkel regel.

I høringsnotatet er det uttrykt bekymring for at kontroller ikke vil ha den ønskede effekt dersom det innføres en kortere endringsfrist enn fem år. Disse kontrollene er i første rekke rettet mot tallene i skattemeldingen og ikke vedleggene til skattemeldingen. Ofte følger det ikke med vedlegg som forklarer de tallene som kontrollene avdekker uregelmessigheter med. Her vil det som regel uansett foreligge femårsendringsadgang grunnet ufullstendige opplysninger. Det samme vil gjelde for kontroller av lønsmottakere mv. som ved stille aksept<sup>9</sup> godkjenner den forhånds utfylte skattemeldingen. En toårsfrist for endring til skattyters ugunst vil fordre at skatteetaten i løpet av en toårsperiode gjennomgår de skattemeldingene hvor det legges ved vedlegg. Forslaget innebærer at fokuset skal flyttes fra fastsettelsen av skattegrunnlaget til etterfølgende kontroll, noe som tilsier at vurdering av vedlegg innen to år bør være en overkommelig oppgave og en rimelig forventning fra skattyters side.

Feilaktig internprising var før vanskelig å avdekke. Dette er i stor grad blitt avhjulpet gjennom internprisingsskjemaet<sup>10</sup> som skal legges ved skattemeldingen. Skjemaet utvikles kontinuerlig

<sup>9</sup> Her vil det heller ikke være opplysninger som kan forhindre at den foreslåtte hovedregelen på fem år, kommer til anvendelse.

<sup>10</sup> RF-1123 Kontrollerte transaksjoner og mellomværender



for å kunne fange opp viktige begivenheter som fordrer en nærmere undersøkelse og vurdering av skattemyndighetene. Skjemaet viser de vesentligste kontrollerte transaksjoner og mellomværender, nærstående selskapers hjemland og volumer som også bør gjøre skattemyndighetene i stand til å iverksette rettede kontroller før utløpet av en toårsperiode. Ved mer graverende feilprising vil hovedregelen på fem år uansett gjelde, jf. Rt. 1999 s. 1087 (Baker Hughes) og Rt. 2012 s. 1648 (Statoil ASA).

Deloitte Advokatfirma AS mener at dagens regel om toårsendringsadgang til skattyters ugunst videreføres, men at dette ikke gjelder forhold som er omfattet av skattyters endringsmelding. For slike forhold bør hovedregelen om femårsendringsadgang gjelde.

## **6 Behov for presisering av «nye opplysninger i saken»**

Siden høringsnotatet dels opererer med et fullstendighetskrav, dels at opplysninger ikke skal være ufullstendige med hensyn til opplysningsplikten, kan det reises spørsmål om hva som ligger i «[m]ed mindre det foreligger nye opplysninger i saken» jf. lovutkastet § 12-6 (4).

Dersom det innføres et fullstendighetskrav vil det være tilstrekkelig at en skatterelevant opplysning ikke fremgår av skattemeldingen for at firemånederskravet ikke kommer til anvendelse. I så fall blir beskyttelsen etter fjerde ledd illusorisk. Dersom fullstendighetskrav videreføres, er det uklart om de nye opplysningene må vurderes mot opplysningene i skattemeldingen eller faktum i endringsvedtaket. Lovens systematikk og videreføringen av gjeldende rett tilsier den siste forståelsen. Deloitte Advokatfirma AS mener at bestemmelsen kan med fordel klargjøres på dette punkt.

## **7 Økt bruk av straff kan svekke borgernes tillitt til skatteforvaltningen**

I lovutkastet legges det opp til større bruk av tvangsmulkt og overtredelsesgebyr for tredjeparter som ikke oppfyller sin opplysningsplikten og for manglende medvirkning ved kontroll.

Det er uklart om det er behov for en slik innstramning av regelverket med utvidet bruk av tvangsmulkt og overtredelsesgebyr. Dette kunne med fordel ha vært drøftet mer inngående i høringsnotatet. Økt bruk av f.eks. tvangsmulkt kan være uheldig dersom skattekontoret setter kort frist<sup>11</sup> for å sende inn omfattende dokumentasjon med den konsekvens at skattyter må sette av betydelig ressurser samtidig som det ofte ikke finner sted en tilsvarende prioritering/ressursbruk skje fra skattemyndighetenes side. En treg fremdrift fra skattemyndighetenes side etter at det har blitt truet med tvangsmulkt vil kunne medføre at tillitten til skattemyndighetene svekkes, noe som er uheldig.

For ressursvake personer vil en tvangsmulkt i realiteten bli en sanksjon for manglende oppfyllelse av opplysningsplikten som vil komme i tillegg til tilleggs skatten, når skattekontoret ikke er fornøyd med den informasjonen som inngis. Dette skaper en dobbeltstraffproblematikk som er problematisk med hensyn til Norges forpliktelser etter EMK

---

<sup>11</sup> I noen tilfeller er spørsmålene fra skattekontoret åpne slik at det er vanskelig å avgjøre om spørsmålet er besvart eller ikke. Uklare gjerningsbeskrivelser er problematisk med hensyn til legalitetsprinsippet etter norsk rett og etter den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK).

m.m. Deloitte Advokatfirma AS mener at disse forhold bør utredes nærmere før det åpnes for økt bruk av tvangsmulkt og overtredelsesgebyr.

## **8 En ytterligere utvidelse av BFU-ordningen vil kunne skape større forutberegnelighet for norske og utenlandske investorer**

Deloitte Advokatfirmaet AS stiller seg positive til utvidelsen av virkeområdet for bindende forhåndsuttalelser («BFU») og den foreslåtte klageadgangen. Klageadgangen vil antakelig medføre at flere materielt riktige BFU-er sammenlignet med dagens ordning, noe som vil øke interessen for å anmode om BFU-er. Det er imidlertid betimelig å spørre hvorfor ikke Norge innfører den samme ordningen som våre naboland<sup>12</sup> om at bindende forhåndsuttalelser kan prøves rettslig. Særlig for vanskelige EU-/EØS-rettslige spørsmål har dette vært en vellykket ordning for å skape avklaring på en rask måte, med en høyere grad av sikkerhet for at materielt riktige avgjørelser treffes. Ofte kan det være store beløp involvert som gjør det mindre hensiktsmessig å gjennomføre transaksjonen for deretter å kunne overprøve det etterfølgende ligningsvedtak. Å åpne for domstolsprøving av BFU-er vil være positivt for utenlandske og norske investorer som har behov for forhåndsavklaring<sup>13</sup> før en investeringsbeslutning treffes. I tillegg kan regler som kan være EØS-stridige prøves av nasjonale domstoler<sup>14</sup>, noe som må anses å være en lojal etterlevelse av EØS-avtalen, jf. særlig art 3 i EØS-avtalen.

Dersom det ikke åpnes for en adgang for domstolsprøving kan en komme i en situasjon hvor skattyter via en klage til skatteklagenemnda kan få spørsmålet referert av skatteklagenemnda<sup>15</sup> til EFTA-domstolen for vurdering der, men ikke en tilsvarende mulighet for domstolsprøving i Norge. En slik ordning kan virke uhensiktsmessig, særlig i saker der avklaring av tingrett kan være tilstrekkelig. Fra et praktisk ståsted vil det kun være BFU-er som søkes for å skape rettslig avklaring, vanlig fremgangsmåte i våre naboland, som vil bli prøvd rettslig dersom det åpnes for dette. I en del tilfeller vil behovet for en rask avklaring tilsi at kun klage er aktuelt, særlig dersom det legges opp til at klager på BFU-er vil bli behandlet innen rimelig tid, helst med en tidsfrist.

På et prinsipielt grunnlag er det også vanskelig å se hvorfor ikke BFU-er fra Oljeskattenemnda eller Oljeskattekontoret skal kunne påklages, jf. lovutkastet § 6-2 (1) annet punktum. Et kollegium kan også ta feil. De alminnelige klagereglene legger også opp til at avvisningsspørsmålet må kunne overprøves, se lovutkastet § 13-1 (2) annet ledd. Også på dette punkt er vanskelig å se behovet for en særregulering, ref. lovutkastet § 6-2 (1) tredje punktum.

Deloitte Advokatfirma AS mener derfor at det åpnes for domstolsprøving av BFU-er og at lovutkastet § 6-2 (2) endres. I tillegg bør lovutkastet § 6-2 (1) annet og tredje ledd punkt strykes.

---

<sup>12</sup> Danmark, Sverige og Finland

<sup>13</sup> Det finnes eksempler på at utlendinger har avstått fra å investere i Norge på grunn av manglende forutberegnelighet med hensyn til norske skatteregler.

<sup>14</sup> Ved behov kan også en rådgivende uttalelse innhentes fra EFTA-domstolen.

<sup>15</sup> Jf. bl.a. avsnitt 72 i Olsen- og Olsen-sakene.

## **9 Sekretariatet for klagenemnden bør utøve statens partsstilling dersom klagevedtak angripes rettslig**

Det nye nemndssystemet legger opp til at skatteklagenemnda skal ha en uavhengig stilling bl.a. i forhold til skattekontoret, jf. bl.a. lovutkastet § 2-9. Dette balanserer ut noe av den kritikken staten reiste mot bl.a. nemndssystemets uavhengighet i Olsen- og Olsen-sakene<sup>16</sup>. Dersom skattekontoret skal representere staten i den etterfølgende rettslige prøvingen av skatteklagenemndas vedtak jf. lovutkastet § 15-3 (1) annet punktum, vil effekten av lovutkastet § 2-9 motvirkes. En mer hensiktsmessig regel som også skaper en bedre sammenheng i regelverket er at statens partsstilling utøves av sekretariatet til skatteklagenemnda, jf. lovutkastet § 2-9 (3).

## **10 Inhabilitet bør forhindre personer som jobber for sekretariatet fra å fremme innstillinger for skatteklagenemnda**

I tråd med gjeldende rett legges det i lovutkastet opp til at en person som har tidligere deltatt i saken som medlem av nemnd, kan forberede saken, jf. lovutkastet §§ 4-1 (2) sammenholdt 4-1 (1) bokstav h. Regelen er i forarbeidene til ligningsloven begrunnet med at bl.a. ligningssjefen skal kunne forberede klagesaker for klageinstansen (den gang overligningsnemnda) selv om ligningssjefen hadde vært med å fatte vedtak i førsteinstans (som medlem av ligningsnemnda). Denne problemstillingen virker ikke å være særlig aktuell i dag.

Hensynet til en reell toinstansbehandling,<sup>17</sup> samt at regelen er mer historisk begrunnet, tilsier at en inhabil saksbehandler ikke bør ha anledning til å forberede vedtaket for skatteklagenemnda. Særskilte forhold kan gjøre seg gjeldende når det gjelder eiendomsskatt, jf. Utv. 1988 s. 188. Denne skattearten er imidlertid holdt utenfor den nye skatteforvaltningsloven, jf. lovutkastet § 1-1. Deloitte Advokatfirma AS mener derfor at bokstav h bør strykes fra lovutkastet § 4-1 (2), alternativt at hele annet ledd strykes.

## **11 Andre forhold**

### ***11.1 Et krav om klagebehandling før et vedtak kan bringes til retten svekker skattyternes rettssikkerhet***

Lovutkastet § 15-5 åpner for at det forvaltningsorgan som har fattet enkeltvedtak kan bestemme at klageadgangen må være uttømt før skattyter kan gå til retts sak. I et foredrag på IFA-møtet 11. februar ga Amund Noss utrykk for at dette skulle reguleres nærmere i forskrift. I så fall bør det forskriftsfestes at klageadgangen ikke må uttømmes før skattyter kan gå til retts sak på inntekts- og formuesskattens område. Dagens regel har fungert tilfredsstillende og den bør videreføres. I saker der skatten kan bli betydelige og medføre at skattyter kan bli slått konkurs, vil et krav om klagebehandling medføre at endelig avklaring av skattekravet kan bli forlenget i ett til to år. Konsekvensene av dette kan bli urimelige og Deloitte Advokatfirma AS mener at lovutkastet § 15-5 bør endres eller at dagens valgadgang for skattyter forskriftsfestes.

<sup>16</sup> EFTA-domstolens dom i de forente sakene E-3/13 og E-20/13, se særlig avsnittene 61 flg,

<sup>17</sup> Det rekkes å vise til statens argumenter i Olsen- og Olsen-sakene.



### ***11.2 Klargjøring av hva som skal til for at sak er tatt opp av skattemyndighetene***

Fristene etter lovutkastet § 12-6 avbrytes når skattemyndighetene har «tatt opp» saken. I majoriteten av saker vil skattemyndighetene sende et brev<sup>18</sup> benevnt varsel om endring av ligning hvor det klart fremgår hva saken gjelder og hvilke inntektsår som vurderes endret.

Hensynet til rettssikkerhet og unngå unødige tvister bør tilsi at det lovfestes hva et varsel bør inneholde for at en sak er tatt opp (f.eks. benevnt varsel, den skattemessige problemstillingen beskrives, inntektsår angis, etc.). Dette kan erstatte den noe uklare helhetsvurderingen som må gjøres i de få tilfellene hvor varselet er uklart eller det oppstår tvist om et varsel har blitt sendt, som gjengitt på side 337 i høringsnotatet.

### ***11.3 Endring av skattefastsettelse bør kunne skje dersom det foreligger voldgiftsavgjørelse med hjemmel i skatteavtale***

For å unngå tvil om voldgiftsavgjørelse med hjemmel i skatteavtale<sup>19</sup> er omfattet av lovutkastet § 12-1 (4), bør det tilføyes et ny bokstav c) «endring følger av voldgiftsavgjørelse med hjemmel i skatteavtale».

### ***11.4 Positivt med oppmykning i ansvarsreglene for kildeskatt på utbytte***

I høringsnotatet foreslås det å endre utdelende selskaps ansvar for manglende forskuddstrekk av kildeskatt, fra et objektivt ansvar til et ansvar som krever at selskapet kan bebreides for det manglende trekket, jf. ny skattebetalingsloven § 16-21. Det alternative ansvaret for skatten som følger av skatteloven § 10-13 foreslås også fjernet. Dette er positivt sett i et EØS-perspektiv. Ansvarsreglene har medført at selskapsaksjonærer i norske selskaper hjemmehørende i et EØS-land har blitt ilagt kildeskatt på utbytte selv der risikoen for feilaktig trekk er lav. Dette kan utgjøre en restriksjon fordi en tilsvarende norsk selskapsaksjonær ikke vil ha en tilsvarende kontantstrømulemppe samt ikke vil pådra seg kostnader for å søke kildeskatten refundert. Lovendringene vil gjøre de norske reglene mer i tråd med EØS-retten og fjerne et mulig hinder for utenlandske investorer.

### ***11.5 Klageadgangen bør ikke bortfalle etter § 4 annet ledd i lov av 17. juli 1925 ved mangelfull oppfyllelse av opplysningsplikt mv.***

På side 75 i tilknytning til forslag til § 5-5 annet ledd bokstav c fremheves det at det anses som lite heldig at bortfall av en prosessuell rett<sup>20</sup> brukes som en sanksjon. Dette tilsier at § 4 annet ledd første punktum i lov 17. juli 1925 nr. 2 om avgift av kull, jordoljer og andre mineraler og bergarter som utføres fra Svalbard omtalt på side 396 og 397 i høringsnotatet endres, eventuelt strykes, siden bestemmelsen søker å frata skattyter en prosessuell rett som sanksjon.

\*\*\*

<sup>18</sup> Som bygger på interne maler.

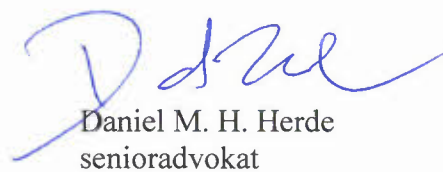
<sup>19</sup> Jf. den nye skatteavtalen med Storbritannia og den nye skatteavtalen med Nederland.

<sup>20</sup> Tilsvarende betraktninger lå bak endringen av ligningsloven § 9-2 nr. 7 som tidligere fratok skattyter klageadgang ved brudd på opplysningsplikten mv.

Med vennlig hilsen  
for Deloitte Advokatfirma AS



Elin Sætre Løfsgaard  
Partner / advokat (H)



Daniel M. H. Herde  
senioradvokat