



FINANSDEPARTEMENTET
Postboks 8008 DEP
0030 OSLO
postmottak@fin.dep.no

Høring - Ny skatteforvaltningslov

Det vises til Finansdepartementets brev av 21. november 2014 vedlagt høringsnotat om ny skatteforvaltningslov. Forslaget innebærer at forvaltningsreglene på skatte- og avgiftsområdet harmoniseres og samles i en felles, uttømmende skatteforvaltningslov. Det uttalte hovedformålet ved forslaget er å øke tilgjengeligheten for brukerne gjennom et helhetlig, systematisk og oversiktlig regelverk, noe som vil bidra til å styrke skattyternes rettssikkerhet.

I arbeidet med å harmonisere reglene fra de ulike forvaltningsområder har departementet foretatt en fullstendig gjennomgang av forvaltningsreglene innenfor alle de aktuelle områdene. I de valg som er gjort underveis, har målsettingen vært å velge løsninger som styrker skattyternes rettssikkerhet.

Skattedirektoratet er i hovedsak positiv til forslaget. Vi vil innledningsvis uttrykke sterk tilfredshet med at forvaltningsreglene innen skatt, merverdiavgift og særavgiftsområdet med dette foreslås harmonisert og samordnet. Etableringen av et helhetlig regelverk vil i seg selv styrke skattyternes rettssikkerhet gjennom bedre oversiktighet. Fellers regler for de ulike forvaltningsområdene vil dessuten styrke likebehandlingen ved at det legges til rette for en mer ensartet lovforståelse og forvaltningspraksis. Dette vil også understøtte effektiviteten i saksbehandlingen og målsettingen om en helhetlig skatte- og avgiftsforvaltning.

Høringsnotatet har vært gjenstand for en grundig høringsrunde i Skatteetaten. Vi er langt på vei enige i de fleste forslagene, men vil i det følgende påpeke enkelte forhold som kan ha betydning for forslaget.



Lovens kapittel 1 Innledende bestemmelser

Skattedirektoratet mener det på sikt bør arbeides videre med å harmonisere begrepsbruken i aktuelle lover på skatte- og avgiftsområdet. I forslaget kan vi f.eks. peke på § 8-6, hvor det heter at det skal leveres en "skattemelding" med bl.a. grunnlaget for beregnet arbeidsgiveravgift. I realiteten vil "skattemeldingen" i denne sammenhengen være en "a-melding", et begrep som nå er innarbeidet ifb. innlevering av opplysninger etter a-opplysningsloven og hvor disse opplysningene skal gis.

Lovens kapittel 2 Skattemyndigheter

§ 2-1 Formues- og inntektsskatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift

Skattedirektoratet viser til høringsnotatet side 41 hvor det fremkommer at det er *"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"*. Skattedirektoratet legger til grunn at skattekontorenes riksdekkende vedtakskompetanse, som innført ved Ot. prp. nr. 1 (2006-2007), videreføres som i dag. For å unngå eventuell usikkerhet foreslår direktoratet at dette kommer til uttrykk i forarbeidene.

I § 2-1 foreslår departementet en felles bestemmelse om myndigheter for formues- og inntektsskatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift. Myndighetene er skattekontoret, Skattedirektoratet og Skatteklagenemnda. For sistnevnte vises det til det som i dag er vedtatt vedrørende endringer i nemndsstrukturen. Sekretariatet er imidlertid ikke nevnt.

I lovforslaget er det kun henvist til § 13-3 annet ledd for eksistensen av sekretariatet, jf. f.eks. i § 2-9 siste ledd. Det er klart at sekretariatet ikke er en del av skattekontoret og Skattedirektoratet har derfor lagt til grunn av sekretariatet er et eget organ underlagt Skattedirektoratet (og ikke en avdeling i Skattedirektoratet). Det antas også at sekretariatet ikke er "underinstans" iht. § 13-6 med den myndighet underinstansen er tillagt der, men at sekretariatet omfattes av saksbehandlingsreglene i § 13-6 første og femte ledd.

En mulig årsak til at sekretariatet ikke nevnes i § 2-1 kan være at det ikke er tillagt vedtaksmyndighet. En rekke andre bestemmelser vil derimot være aktuelle for sekretariatet. De alminnelige saksbehandlingsreglene i lovutkastet kapittel 5 er gitt anvendelse gjennom lovutkastet § 10-6 første ledd, men enkelte andre bestemmelser kan også være aktuelle for sekretariatet og bør vurderes nærmere. Dette gjelder f.eks. om bestemmelsene i kapittel 3 og 4 er vide nok til å omfatte sekretariatet og om Skattedirektoratet, som ikke er faglig overordnet sekretariatet, skal behandle klage over avslag på innsyn etter § 5-5 åttende ledd.

Vi foreslår at det ovennevnte omtales i forarbeidene.



§ 2-2 Petroleumsskatt

Bestemmelsens siste komma viser til petroleumsskatteloven § 6, som i høringsforslaget er foreslått opphevet. Skattedirektoratet antar at siste komma bør fjernes i det endelige lovutkastet.

§2-7 Skattemyndighet i første instans

Bestemmelsen angir at Oljeskattenemnda er skattemyndighet i første instans og at Oljeskattekontoret fremmer saker for Oljeskattenemnda.

Skattedirektoratet oppfatter lovens system slik at Oljeskattekontoret vil ha myndighet etter de bestemmelsene som refererer til "skattemyndighetene" (og som er anvendelige for petroleumsskatten), jf. forslaget § 2-2. Slike bestemmelser finnes blant annet i lovforslagets § 5-5 sjette ledd om beslutning om innsyn, § 9-2 tredje ledd om beregning av skatt, § 11-1 om pålegg om bokføring, § 11-2 om pålegg om revisjon, § 14-1 om ileggelse av tvangsmulkt og § 14-7 om ileggelse av overtredelsesgebyr. Forslagets § 6-1 første ledd om bindende forhåndsuttalelser avviker imidlertid fra dette.

Etter forslaget § 9-2 tredje ledd skal skattemyndighetene (i første instans) beregne petroleumsskatt. I og med at skatteberegningen er en del av skattefastsettingen kan det være hensiktsmessig at det i § 2-7 presiseres at beregningene ikke omfattes av Oljeskattenemndas kompetanse. Det er svært praktisk at denne kompetansen ligger hos Oljeskattekontoret fremfor Oljeskattenemnda. Skatteberegningene utføres manuelt av Oljeskattekontoret, og i tillegg til beregningene ved skatteoppgjøret utføres det en mengde skatteberegninger tilknyttet endringsvedtak av Oljeskattenemnda og Klagenemndas kjennelser som korrigerer tidligere vedtak. Beregningene gjennomføres i ettertid uavhengig av vedtakene, f.eks. 1-2 ganger per år, og kan omfatte en rekke vedtak for det enkelte selskap.

Skattedirektoratet foreslår derfor at § 2-7 endres slik at det fremgår at Oljeskattenemnda er skattemyndighet i første instans for saker som gjelder fastsetting av skatt med unntak for beregning av skatt etter § 9-2 tredje ledd.

§ 2-8 Oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av nemndenes arbeid

I bestemmelsens siste ledd heter det at "*Departementet kan gi forskrift om oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av nemndenes arbeid.*"

Formuleringen avviker fra det som er vedtatt ved lov 19. desember 2014. Det følger av ligningsloven § 2-4 bokstav b nr. 5 at departementet kan gi forskrift om krav til nemndsmedlemmenes utdanning, yrkeserfaring og om organisering av Skatteklagenemnda. Verken denne eller forskriftshjemmelen i høringsnotatet synes å dekke det som skal forskriftsreguleres iht. Prop. 1 LS (2014-2015) kapittel 13 punkt 13.6.5, 13.6.6 og 13.7 om endring av nemndsstrukturen



på skatteområdet. Her omtales det at bl.a. regler om muntlig og skriftlig behandling i nemnda, beslutningsdyktighet, regler om votering og begrunnelse for voteringen skal tas inn i forskriften. Videre skal bestemmelser om skattyters rett til å møte i nemnda, at sekretariatet skal møte ved behandlingen av saker i stor avdeling og at det skal føres møteprotokoll forskriftsreguleres i tillegg til regler om fritak fra oppnevning som nemndsmedlem og krav til nemndsmedlemmenes faglige kompetanse og arbeidserfaring.

Det er noe anstrengt å anse at dette dekkes av forskriftshjemmelen i § 2-8 tredje ledd.

§ 2-9 Nemndenes uavhengige stilling

Bestemmelsens overskrift treffer ikke innholdet i bestemmelsens tredje ledd, som regulerer sekretariatets uavhengighet.

§ 2-10 Utelukkingsgrunner

Selv om det er selvsagt, bør det fremgå av bokstav c at også ansatte i Finansdepartementet og tjenestepersoner i sekretariatet er utelukket fra å gjøre tjeneste som medlem av nemnda.

Lovens kapittel 3 Taushetsplikt

Generelt om rammene for høringsforslaget

Direktoratet viser innledningsvis til øvrig dialog vedrørende bestemmelsene om taushetsplikt.

Skattedirektoratet støtter den nye strukturen i kapitlet og mener denne gir en mer oversiktlig framstilling enn dagens bestemmelser på taushetspliktsområdet. Vi har merket oss at de foreslåtte bestemmelsene i stor grad bygger på eksisterende regelverk, og at det kun unntaksvis er foreslått materielle endringer.

Etter direktoratets vurdering er imidlertid tiden moden også for å se på det materielle innholdet i taushetspliktbestemmelsene. Både samfunnet og lovgivning for øvrig har endret seg i stor grad siden enkelte av de opprinnelige taushetspliktbestemmelsene ble utformet. Vi nevner her to sentrale forhold: Den økte digitaliseringen har ført til at innsamling og utveksling av opplysninger skjer på andre måter og i andre omfang enn tidligere, og endringene i kriminalitetsbildet har vært betydelige med et mye større innslag av internasjonalisering.

I regjeringens "Strategi mot arbeidslivskriminalitet" av 13.01.2015, uttales det blant annet at: "*Bedre deling av informasjon er nødvendig for å sikre effektiv oppfølging fra offentlige myndigheter.*" Utveksling av informasjon og bruk av den enkelte etats reaksjonsmidler kan bidra til effektivt å bekjempe kriminalitet, samtidig som hensynene bak taushetspliktbestemmelsene må ivaretas. Vi anbefaler at departementet ser på dagens rammer for utveksling av informasjon mellom offentlige etater, og mellom offentlige og private. Det bør også vurderes om flere forhold bør unntas



fra taushetspliktbestemmelsene i sin helhet, slik at allmennheten kan få innsyn i flere forhold som i dag er underlagt taushet.

Skattedirektoratet utdyper gjerne innspillet om en gjennomgang av de materielle taushetspliktbestemmelsene, og bistår gjerne i et eventuelt utredningsarbeid på dette området.

§ 3-3 Utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter mv.

Utlevering til utenlandsk skattemyndighet

Skattedirektoratet foreslår et nytt punkt om utlevering av opplysninger til utenlandske skattemyndigheter der overenskomst med annen stat finnes. I dag innfortolkes en slik utleveringsadgang i skatteavtaleloven av 1949. Direktoratet anser imidlertid at adgangen også bør fremkomme direkte av taushetspliktkapitlet i skatteforvaltningsloven.

Utlevering til utenlandsk politimyndighet

Etter § 3-3 bokstav f kan opplysninger gis til "*politi, påtalemyndighet eller skattemyndighet til bruk i straffesak.*" Det bør vurderes om bestemmelsen gir grunnlag for unntak fra taushetsplikten når utenlandsk politimyndighet anmoder om opplysninger, via politiet eller Økokrim.

I Ot. prp. nr. 21 (1991-92) punkt 4.6.3.2 er det forutsatt at ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav a også gjelder for utenlandsk offentlig myndighet. Det er ingen tilsvarende uttalelse mht. bokstav f. Det skal være lagt til grunn at unntaket fra taushetsplikt etter ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav f ikke får anvendelse når anmodningen kommer i forbindelse med etterforskningstiltak.

Spørsmål om utlevering av opplysninger på bakgrunn av bistandsanmodning har tidligere blitt løst ved at anmodningen er sendt domstolen som igjen har anmodet ligningsmyndighetene om opplysningene. I slike saker har Skattedirektoratet lagt til grunn at det kan gis fritak fra taushetsplikt etter tvisteloven § 22-3 (2).

Skattedirektoratet mener det kunne vært hensiktsmessig å få avklart at fritaksbestemmelsen i ny skatteforvaltningslov også gjelder der politiet/Økokrim anmoder om opplysninger på bakgrunn av bistandsavtale, slik at det ikke er nødvendig å gå via domstolene.

Utlevering til Lotteri- og stiftelsestilsynet

I høringsnotatet er det foreslått at taushetsplikten ikke skal være til hinder for utlevering til offentlig myndighet for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om stiftelser. De samme utfordringene som gjelder Stiftelsestilsynet kan i dag også gjøre seg gjeldende for Lotteritilsynet. Utveksling av informasjon med Lotteritilsynet kan bidra til bedre kontroll av spillmarkedet. Iflg. hjemmesiden til Lotteritilsynet har tallet på nordmenn som sier de bare spiller på utenlandske nettsider vært stabilt de siste årene. I 2013 ble tallet estimert til 160 000. Lotteritilsynets estimer viser at nordmenn dette året satset mellom 11 og 15 milliarder kroner på utenlandske nettspill.



Samlet tapte de mellom 700 millioner og en milliard kroner. Gevinstprosenten i nettspill er gjennomgående høye, og mange satser gevinstene.

Vi anbefaler derfor at § 3-3 bokstav b suppleres med utlevering til offentlig myndighet for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om lotteri.

§ 3-7 Begrensinger i taushetsplikten når det ikke er behov for beskyttelse

Det vises i bokstav a til at taushetsplikten ikke er til hinder for at *opplysninger gjøres kjent i den utstrekning den som har krav på taushet samtykker*. Etter vår vurdering er det naturlig å legge personopplysningslovens definisjon av samtykke til grunn her, jf. lovens § 2 nr. 7, også overfor virksomheter. Det innebærer at et samtykke må være *frivillig, uttrykkelig og informert* for å være gyldig.

Lovens kapittel 4 Habilitet

§ 4-1 Habilitet

Etter lovutkastet § 4-1 (1) bokstav g er en tjenestemann inhabil dersom en direkte overordnet tjenestemann er inhabil, men den underordnede har likevel rett til å forberede saken. I samvirke med bestemmelsen i lovutkastet § 4-4 (om stedfortreder mv.) har man løsninger som gjør at skattemyndigheten kan treffe vedtak selv om direktøren for skattekontoret/"regiondirektøren" er inhabil.

Det er ikke like lett å se at disse bestemmelsene åpner for at skattemyndigheten kan treffe vedtak dersom skattedirektøren skulle være inhabil. Ett alternativ til løsning kan være å gi § 4-4 annet punktum et tillegg, slik at bestemmelsen lyder: "*... sideordnet eller overordnet forvaltningsorgan, eller oppnevne en stedfortreder for skattedirektøren.*"

Lovens kapittel 5 Alminnelige saksbehandlingsregler

§ 5-1 Veiledningsplikt

Sentralskattekontoret for utenlandssaker har spilt inn at de i dag avgir skriftlige vurderinger til enkelte skattytere om skattepliktstatus for vedkommende. En slik vurdering regnes som en veiledende uttalelse, jf. ligningsloven § 3-1, og kan ikke påklages. En eventuell klage som bygger på at skattyter er unntatt fra skatteplikt etter skatteavtale, må i dag fremsettes i forbindelse med ligningen etter at selvangivelse er levert.

Dersom det legges til grunn at skattesubjekter som er skattepliktige etter internretten, men unntatt fra skatteplikt etter skatteavtale, likevel har plikt til å levere skattemelding, kan det reises spørsmål ved om en skattepliktsvurdering i seg selv er et enkeltvedtak.



Skattedirektoratet foreslår på denne bakgrunn at det presiseres i lov eller forarbeidene at veiledende uttalelser etter skatteforvaltningsloven § 5-1 ikke er enkeltvedtak.

§ 5-5 Innsyn i saksdokumenter

§ 5-5 første ledd

I omfattende kontrollsaker der myndighetene har innhentet store mengder dokumenter for senere gjennomsyn hos skattemyndighetene, vil det i noen saker ikke foretas en "manuell" gjennomgang av alle dokumentene. Praktiske og ressursmessige hensyn medfører at skattekontoret i stedet foretar ulike elektroniske søk med relevante kriterier for å finne aktuelle dokumenter som de krever utlevert. I den påfølgende endringssaken kan det være kun enkelte av dokumentene som anses ligningsrelevante og blir brukt i saken. Det gis innsyn i de dokumentene som blir brukt under saksbehandlingen.

I praksis reises det stadig oftere krav om innsyn i alle dokumentene som er blitt kopiert over til datalagringsmedier for senere gjennomsyn på skattekontoret.

Høyesterett påla i dom av 21.06.2013 (Rt-2013-917, Arcade) myndighetene å gjennomgå dokumentene det ikke var gitt innsyn i og gjøre en vurdering av det enkelte dokumentet. I saker med en stor mengde dokumenter, vil etatens ressurser ikke strekke til for en individuell vurdering av det enkelte dokumentet.

Tvisteloven § 21-8 har en bestemmelse om begrensning av bevisføringen ut fra proporsjonalitet. Et eksempel på en skattesak hvor tvistelovens bestemmelse har blitt anvendt er Høyesteretts kjennelse av 3. februar 2015 (HR-2015-226-U). Skattedirektoratet forslår at det vurderes en tilsvarende bestemmelse om begrensning i saksdokumentinnsynet ut fra proporsjonalitet.

Det er også etter vår oppfatning behov for å videreføre bestemmelsen i ligningsloven § 3-4 nr. 4 hvor skattyter ikke har klagerett når skattekontorets avslag på innsyn er begrunnet i at det ikke er et "saksdokument".

§ 5-5 annet ledd bokstav c

Finansdepartementet foreslår ikke å videreføre bestemmelsen i ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav b, hvor det følger at ligningsmyndighetene kan holde tilbake et dokument inntil skattyter har besvart spørsmål som dokumentet angår. Det anføres at tilbakeholdelse ikke skal være et virkemiddel mot skattytere som ikke overholder sine plikter. Det åpnes videre for at dokumenter kan tilbakeholdes etter en konkret vurdering etter ny § 5-5 annet ledd bokstav c.

Skattedirektoratet er enig i at tilbakeholdelse av et dokument ikke er et virkemiddel mot opplysningssvikt fra skattyter. Bestemmelsen er imidlertid brukt i tilfeller der det foreligger risiko for at skattyter vil tilpasse sin forklaring etter hvilke dokumentbevis ligningsmyndighetene har. Bestemmelsen gjelder utsatt innsynsrett, og skattyter vil ha krav på innsyn i forbindelse med



utsendelse av utkast til vedtak, se Rt-2010-513. Etter vår vurdering er departementets henvisning til at dokumentinnsyn etter en konkret vurdering kan nektes (utsettes) etter § 5-5 andre ledd bokstav c uklar. Skattedirektoratet forutsetter at nevnte Høyesterettsdom fortsatt gir uttrykk for gjeldende rett i ny skatteforvaltningslov. Det synes derfor hensiktsmessig å videreføre gjeldende unntak fra innsynsrett i ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav b.

§ 5-10 Sakskostnader

Etter vår vurdering er bestemmelsens ordlyd noe uklar vedrørende forutsetningen om at den vedtaket retter seg mot selv må ha stått ansvarlig for kostnadene. Under punkt 11.11.2 i notatet omtaler departementet lovforslaget nærmere, herunder at retten skal gjelde "*kostnader vedkommende har pådratt seg.*". Dette bør klargjøres i lovteksten, f.eks. gjennom følgende tilføyelse i § 5-10 første ledd:

"... skal vedkommende tilkjennes helt eller delvis dekning for vesentlige kostnader han har pådratt seg og som har ..."

Spørsmålet ble behandlet av Høyesterett 24. februar 2015, for så vidt gjelder krav på sakskostnader etter § 9-11 i ligningsloven. Presiseringen i lovutkastet bør etter vår vurdering foretas uavhengig av utfallet i denne sak.

Oljeskattekontoret avgjør spørsmålet om dekning av sakskostnader når Oljeskattenemnda eller Klagenemnda for petroleumsskatt endrer enkeltvedtak til gunst for den vedtaket retter seg mot. For endringsvedtak truffet av Oljeskattenemnda fremgår dette av forslagens § 5-10 annet ledd b, men dette er ikke spesifisert i lovteksten for endringsvedtak av Klagenemnda for petroleumsskatt. Det er mulig at det er forutsatt at dette skal omfattes av bestemmelsens annet ledd bokstav a. Etter vår vurdering bør kompetansen fremgå av § 5-10 annet ledd bokstav b.

Lovens kapittel 6 Bindende forhåndsuttalelser

Skattedirektoratet er positive til forslaget om at bindende forhåndsuttalelser (med unntak av bindende forhåndsuttalelser gitt av Oljeskattenemnda eller Oljeskattekontoret) kan påklages etter de alminnelige klagereglene for vedtak om skattefastsetting.

§ 6-1 Bindende forhåndsuttalelser

I høringsnotatet er det lagt til grunn at Oljeskattenemnda fortsatt skal avgi bindende forhåndsuttalelser. Etter forslagens § 6-1 første ledd kan skattemyndighetene avgi en bindende forhåndsuttalelse, Oljeskattenemnda er ikke nevnt i bestemmelsen.

Oljeskattekontoret kan videre gi forhåndsuttalelser om internpris ved realisasjon av naturgass, jf. petroleumsskatteoven § 6 nr. 5. Bestemmelsen skal oppheves og er innarbeidet i forslagens § 6-1, særlig annet ledd.



Den bindende virkningen for forhåndsuttalelser etter § 6 nr. 5 inntreer på en annen måte enn i øvrige ordninger. I henhold til Ot. prp. nr. 1 (2005-2006) punkt 23.5.3.7 - og slik dette har vært praktisert - avgir Oljeskattekontoret en forhåndsuttalelse som sendes den skattepliktige for aksept. Akseptfristen har gjerne vært 3 uker. Hvis den skattepliktige aksepterer foreligger det en forhåndsuttalelse som er bindende for skattemyndighetene og den skattepliktige. Den bindende virkningen for den skattepliktige innebærer at forhåndsuttalelsen **skal** legges til grunn ved ligningen, jf. også Ot. prp. nr. 1 (2005-06) punkt 23.5.3.4. Forslagets § 6-1 tredje ledd om at forhåndsuttalelsen er bindende dersom dette kreves, anses ikke dekkende for dette særskilte forhold. Skattedirektoratet ser det som hensiktsmessig at dette avviket fra de andre ordningene fremgår av lovteksten.

Petroleumsskatteloven § 6 nr. 5 har i annet ledd en bestemmelse om at den bindende virkningen også er betinget av at den skattepliktige ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Denne betingelsen er ikke videreført i forslagets § 6-1 tredje ledd. Oljeskattekontoret har påpekt at de mener det er nødvendig at loven har en slik betingelse. Det er en klart relevant situasjon at den faktiske transaksjonen er gjennomført som fastsatt i avtalen mellom de to beslektede selskapene, men at den skattepliktige f.eks. kan ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i dokumentasjonen som skal godtgjøre at prisen som ønskes lagt til grunn er markedsmessig.

Formuleringen "*uriktige eller fullstendige opplysninger*" i petroleumsskatteloven § 6 nr. 5 skal forstås på samme måte som i ligningsloven § 9-6 nr. 3, jf. Ot. prp. nr. (2005-2006) punkt 23.5.3.4. I lovforslaget er ligningsloven § 9-6 nr. 3 erstattet av forslagets § 12-6 første ledd om at saker kan tas opp innenfor en femårsfrist uavhengig av om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Uttrykket er imidlertid videreført i andre bestemmelser i lovforslaget, blant annet i forslagets § 8-1 om den alminnelige opplysningsplikten.

Vi foreslår at betingelsen om at den skattepliktige ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger innarbeides i lovteksten, og at endringsadgangen følger den alminnelige femårsfristen i forslagets § 12-6 første ledd.

§ 6-2 Klage og domstolsprøving

Ligning der bindende forhåndsuttalelse om pris på realisert naturgass er lagt til grunn kan i dag ikke påklages eller prøves for domstolene, jf. petroleumsskatteloven § 6 nr. 5 annet ledd, 2. punktum. Regelen er ikke innarbeidet i forslagets § 6-2. Det fremgår ikke av høringsnotatet at det har vært intensjonen å endre gjeldende rett på dette punkt, og etter vår vurdering bør begrensningen i klage- og søksmålsadgangen på dette punkt innarbeides i lovteksten.

Hvis det foreligger en bindende akseptert forhåndsuttalelse for det enkelte inntektsår forut for innsending av skattemelding (jf. forslagets § 8-1) vil virkningen av forhåndsuttalelsen bli innarbeidet i den skattepliktiges fastsettelse av grunnlaget for petroleumsskatt etter forslagets § 9-1 første ledd. For dette tilfelle vil den skattepliktige ikke ha klageadgang. Forhåndsuttalelser på priser ved realisasjon av naturgass avgis imidlertid gjerne etter at selvangivelsen/skattemeldingen er inngitt. De skattepliktige kan sende inn en anmodning om forhåndsuttalelse gjennom hele



inntektsåret, og forhåndsuttalelsen kan gjelde gass som allerede er levert og gjelde perioder som er gjenstand for ligning. Dette innebærer at resultatet av en bindende akseptert forhåndsuttalelse delvis innarbeides i ettertid gjennom endring av ligningen, dvs. endring av skattefastsettingen etter forslaget kapittel 12. Dette vil kunne påklages etter forslaget § 13-1 første ledd. Den skattepliktige har også anledning til å be om endring av egen fastsetting, og det antas at et avslag på anmodning om endring er et enkeltvedtak etter forslaget § 1-2 bokstav d som vil kunne påklages.

Bakgrunnen for ordningen med bindende forhåndsuttalelser på internpriser ved realisasjon av naturgass er bl.a. at det krever betydelige ressurser å vurdere om avtalte priser mellom selskaper med interessefellesskap er armlengdes. Det er administrative hensyn og hensynet til at ordningen skal virke effektivt, som ligger til grunn for at ligningen ikke kan påklages eller bringes inn for domstolene. Hensynet til den skattepliktige er ivaretatt ved at den skattepliktige kan unnlate å akseptere forhåndsuttalelsen, og prisspørsmålet vil med dette bli gjenstand for ordinær ligning med påfølgende klagerett og søksmålsadgang. Bakgrunnen for ordningen var også forutberegnelighet for den skattepliktige. Hvis den skattepliktige aksepterer den bindende forhåndsuttalelsen oppnås forutberegnelighet, og den skattepliktige vil da normalt ikke ha behov for en klage- og søksmålsadgang. For øvrig skal en bindende forhåndsuttalelse kun gis for en begrenset periode (f.eks. 3 år), dette vil også begrense et eventuelt behov for å foreta en fornyet behandling ved klage og påfølgende søksmål.

§ 6-4 Forskrift

Forslaget til forskriftshjemmel i skatteforvaltningsloven § 6-4 inneholder en oppregning av hvilke forhold departementet kan gi forskrift om. Hjemmelen fremstår etter direktoratets oppfatning som noe snever sammenlignet med dagens generelle forskriftshjemmeler i ligningsloven § 3A-4, merverdiavgiftsloven § 17-4 og petroleumsskatteloven § 6 nr. 4 niende punktum.

I dagens forskrift 14. juni 2005 nr. 550 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker fremgår en del begrensninger i hva det kan gis bindende forhåndsuttalelse om i § 5, blant annet knyttet til internasjonale skattespørsmål, spørsmål om bevisvurdering, verdsettelse eller andre skjønsmessige vurderinger enn selve rettsanvendelsen. Det er etter direktoratets oppfatning viktig at det er klar hjemmel for å gi bestemmelser om hvilke spørsmål det kan avgis bindende forhåndsuttalelser om i forskrift til ny lov og vi anmoder departementet om å inkludere dette i oppregningen av hva det kan gis forskrift om.

Lovens kapittel 8 Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv.

§ 8-2 Skattemelding for formues- og inntektsskatt, svalgarskatt og petroleumsskatt

Skattedirektoratet legger til grunn at det avgjørende for leveringsplikten fortsatt skal være om personen/selskapet er skattepliktig etter norsk internrett. Det fritar derfor ikke for leveringsplikt at det foreligger fritak for skatteplikt etter skatteavtaler som Norge har inngått med andre land, jf. bl.a. Ot. prp. nr. 29 (1978-1979). Skattedirektoratet foreslår at det presiseres i forarbeidene at det



avgjørende for leveringsplikten fortsatt skal være om personen/selskapet er skattepliktig etter norsk internrett.

§ 8-3 Skattemelding for merverdiavgift

I bestemmelsen § 8-3 henvises det til "*innen merverdiavgiftsområdet*". Etter vår vurdering er det uklart om begrepet henviser til lovens omfang, altså grensen mellom avgiftspliktig og unntatt omsetning. I merverdiavgiftsloven § 1-2 (2) er dette begrepet benyttet for å definere merverdiavgiftslovens geografiske område. Etter vårt syn kan "*innen merverdiavgiftsområdet*" strykes uten at vi mister angivelse av hva loven gjelder.

Skattedirektoratet kan ikke se at merverdiavgiftslovens § 15-1 (2) bokstav b er videreført i lovforslaget. Skattemeldingen for merverdiavgift bør også innholde opplysninger om omsetning og uttak som det etter merverdiavgiftsloven kapittel 6 ikke skal beregnes merverdiavgift av.

§ 8-8 Melding om trekk mv.

Opplysninger etter svalbardskatteloven § 5-2 omfattes av a-opplysningsloven § 3, på samme måte som opplysninger etter ligningsloven § 5-2 (forslaget § 7-2) og folketrygdloven § 24-2 (forslaget § 8-6). I forslaget §§ 7-2 og 8-6 er det inntatt henvisning til at skattemelding skal gis "*etter reglene i a-opplysningsloven*". En tilsvarende henvisning bør også inntas i § 8-8 første ledd.

§ 8-10 Melding om realisasjon av naturgass mv.

Etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 6 og forskrift 29. juni 2012 nr. 693 skal enhver som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 5 gi Oljeskattekontoret opplysninger om realisasjon av naturgass. Bestemmelsen er foreslått opphevet. Den materielle delen av bestemmelsen er innarbeidet i skatteforvaltningsloven § 8-10, mens konsekvensene av å ikke overholde opplysningsplikten vil bli regulert av forslaget § 14-1 om tvangsmulkt.

Opplysningsplikten i petroleumsskatteloven § 6 nr. 6 gjelder "naturgass". I § 6 nr. 6 fjerde ledd er det lovfestet at departementet kan bestemme at første ledd ikke skal gjelde for enkelte typer naturgass. Hjemmelen er brukt for å unnta våtgass og kondensat fra opplysningsplikten, jf. sitat fra § 2 fjerde ledd i forskrift 29. juni 2012 nr. 693:

"Med naturgass menes tørrgass, inkludert LNG, rikgass og våtgass, inkludert kondensat. Opplysningsplikten omfatter likevel ikke våtgass, inkludert kondensat."

Hjemmelen i petroleumsskatteloven § 6 nr. 6 fjerde ledd til å unnta enkelte typer naturgass er ikke videreført i ny lovtekst. Dette kan være uheldig da det i lovteksten ikke gis noen indikasjoner på at ikke all naturgass er omfattet av opplysningsplikten. Forskriftshjemmelen i skatteforvaltningsloven § 8-14 gir heller ingen indikasjoner på dette da departementets adgang til i forskrift å gi fritak gjelder "*bestemte grupper*", innforstått bestemte grupper skattytere. For å unngå uklarheter på dette



punkt foreslår Skattedirektoratet at departementets adgang til å unnta enkelte typer naturgass enten fremgår av skatteforvaltningsloven § 8-10 eller av § 8-14.

§8-13 Levering av skattemelding mv.

For personer som er satt under vergemål etter vergemålsloven (har offentlig oppnevnt verge), skal vergen levere skattemelding, jf. skatteforvaltningsloven § 8-13 annet ledd. Slik vi forstår vergemålsretten er det mulig å etablere vergemål hvor vergens mandat *ikke* omfatter økonomiske disposisjoner. I forslaget kan det se ut som om alle verger har oppdrag som omfatter levering av skattemelding mv. Et vergemål skal etter vergemålsloven § 21 ikke gjøres mer omfattende enn nødvendig, og vi ser at det kan oppstå tilfeller hvor det oppleves som mer inngripende enn nødvendig dersom vergen er den som uavhengig av mandatets omfang skal levere skattemelding. Vi foreslår derfor en ny formulering i § 8-13 annet ledd: "*For skattepliktige som er mindreårige eller som er satt under vergemål, hvor vergens mandat omfatter levering av skattemelding, skal vergen levere skattemelding*".

Lovens kapittel 9 Fastsetting

Særlig om kildeskatt på aksjeutbytte

Skattedirektoratet er positive til foreslåtte regler om kildeskatt på aksjeutbytte, og antar at den nye ordningen generelt vil medføre riktigere skattlegging og et redusert antall refusjonssøknader. Det er en særlig fordel med klare regler som åpner for refusjonssøknader fra aksjonær først etter at fristen for selskapets endringsadgang er løpt ut. Dette, sammen med endelig fastsetting ved trekk, vil avhjelpe utfordringer vi ser i praksis i dag, som følge av at refusjonssøknader kan sendes inn uavhengig av selskapets eventuelle korrigeringer i etterkant og før gruppeligningen er gjennomført.

§ 9-1 Fastsetting av skattegrunnlaget

Ny skatteforvaltningslov § 9-1 første ledd gir skattyter plikt til å fastsette eget grunnlag for formues- og inntektsskatt. Av kommentarene fremkommer det at dette er en endring fra eksisterende lov. Det uttales i punkt 15.3 s.132 følgende: "*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.*" Vi viser til at selvfastsetting i noen tilfeller kan medføre større fare for feil enn dersom man tilrettelegger for at skattyter skal få det enklest mulig. Særlig gjelder dette der skattyter må fordele mellom skattegrunnlagene, f.eks. skattytere med utlandsforhold med eiendom i utlandet hvor forholdet omfattes av skatteavtaler. Prinsippet om selvfastsetting må derfor ses i sammenheng med den pågående utvikling av maskinelle prosesser for å gjøre det enklere både for skattyter og for etaten.



§ 9-2 Beregning av skatt

Ved beregning av rapporteringspliktig merverdiavgift i omsetningsoppgaven, skal det foretas en avregning mellom inngående og utgående merverdiavgift. Avregningen fører normalt til at avgiftssubjektet skal betale merverdiavgift til statskassen, men dersom inngående merverdiavgift overstiger utgående merverdiavgift har avgiftssubjektet et beløp til gode.

Merverdiavgiftskompensasjon vil videre alltid beregnes av et beløp som skal utbetales til den kompensasjonsberettigede.

Vi foreslår derfor at "krav på" sløyfes i bestemmelsens ordlyd.

§ 9-3 Melding om skatteoppgjør

Etter vår vurdering er det noe misvisende å omtale skatteoppgjøret som vedtak, jf. omtale i andre avsnitt side 149, selv om det klargjøres i høringsnotatets kommentar til lovutkastet § 9-3 at dette bare gjelder beregningsdelen. Dette fremstår som noe uklart, da skatteoppgjøret inneholder flere elementer som utgjør beregning. Skatteoppgjøret som sådant er først og fremst en bærer av informasjon til skattyter om alle sider ved det som ligger til grunn for oppgjør av vedkommendes skatteforpliktelser for et gitt inntektsår. Det gir på den ene side opplysning om utlignet skatt (et fastsatt skattegrunnlag og beregnet skatt) og på den annen side betalings- og oppgjørsinformasjon gjennom at skatteoppgjøret også inneholder både avregningen og avregningsoppgjøret med renteoppgjør, herunder eventuell særlig stillingtagen til godskrivning/nekting av forskudd. Vi viser til at skattebetalingsforskriften har egen definisjon av skatteoppgjør i § 7-1-1 bokstav a.

Med videre henvisning til ordlyden i lovutkastet § 9-3, er det ikke tilstrekkelig for utsending av skatteoppgjør at beregningen av formues- og inntektsskatt mv. er gjennomført. Det foreligger ikke grunnlag for skatteoppgjør før også avregningen mv. er gjennomført. Ordlyden slik den fremgår av forslaget blir da misvisende. Vi vil anbefale at lovbestemmelsen for så vidt gjelder skatteområdet også tar med avregningen/ avregningsoppgjøret som del av skatteoppgjøret.

Dersom en vil knytte begrepet vedtak under skatteforvaltningslovens ramme til skatteoppgjøret i den hensikt at dette kun skal gjelde fastsetting av skattegrunnlag og beregning av skatt, altså frem til utlignet skatt, bør dette klargjøres i selve lovteksten. Både selve avregningen og avregningsoppgjøret utgjør for så vidt beregninger. Det er da neppe naturlig å benytte vedtaksbegrepet om skatteoppgjøret for seg. Trolig er det mer nærliggende å si at skatteoppgjøret kan sies å inneholde flere vedtak.

§ 9-4 Skattepliktiges endring av egen fastsetting

I omtalen av skattyters endring av egen fastsetting, blant annet på side 151, fremkommer det at den skattepliktige ikke vil kunne gjennomføre korreksjoner på områder der den skattepliktige er under kontroll. Denne begrensningen i adgangen til å endre egen fastsetting fremgår ikke av ordlyden i den foreslåtte bestemmelsen.



Skattedirektoratet er av den oppfatning at dette bør presiseres i lovbestemmelsen.

Særlig om skattepliktiges anledning til å levere korreksjonsoppgave (endringsmelding) i to år fra leveringsfristen

Skattedirektoratet legger til grunn at utkast til § 9-4 også skal gjelde den skattepliktiges fastsetting av skattegrunnlaget for arbeidsgiveravgift. Vi bemerker at for a-ordningen legges det opp til at arbeidsgiver som avdekker feil eller mangler i en tidligere gitt a-melding skal korrigere feil opplysninger ved enten å sende ny a-melding for samme periode, eller erstatte tidligere gitte opplysninger med levering av ny a-melding. Arbeidsgiver vil få tilbakemelding med betalingskrav som kan omfatte arbeidsgiveravgift hvor endringsadgangen egentlig er ute.

Når det gjelder inntektsopplysninger følger det av a-opplysningsloven § 3 bokstav b at det skal gis opplysninger om inntekt, jf. også folketrygdloven § 25-10 jf. § 21-4. Dette er en selvstendig plikt til å gi opplysninger om inntekt. Det kan derfor ikke nødvendigvis settes begrensninger i adgangen til å levere nye opplysninger om inntektsforholdene til en inntektsmottaker.

A-ordningen bør åpne for innsending av a-melding tilbake i tid i inntil ti år. Dersom den opplysningspliktige ikke skal kunne endre opplysninger som gjelder arbeidsgiveravgift må alle saker med krav hvor det kunne vært sendt inn nye opplysninger gjøres som fastsettingssak på skattekontorene, noe som er en tung prosess per idag. Vi foreslår ut fra dette at det gjøres unntak i utkast til § 9-4 for opplysninger om arbeidsgiveravgift.

§9-9 Betalingsnedsettelse og betalingsutsettelse mv. – lempning

Skattedirektoratet mener det gjør seg gjeldende spesielle hensyn vedørende kompensasjonsloven. Kompensasjonsloven er utelukkende begrunnet i konkurransemessige hensyn, og en lempning vil dermed bryte med kompensasjonslovens formål. Videre vil staten alltid ha lidt tap ved uriktig utbetaling av kompensasjon (i motsetning til inn/ut-tilfeller slik som i merverdiavgiftsretten). Prinsipielt mener Skattedirektoratet derfor at det ikke bør være adgang til lempning av uriktig utbetalt kompensasjon. Så lenge det i praksis ikke vil innrømmes lempning av fastsatt kompensasjon, blir det etter direktoratets oppfatning misvisende dersom tilbakebetalingskrav etter kompensasjonsloven ikke unntas fra bestemmelsen.

Lovens kapittel 10 Kontroll

§ 10-2 Kontrollopplysninger fra tredjepart

Skatteetaten har de siste årene endret fokus fra kontroll i etterkant til informasjon i forkant av innlevering av selvangivelsen. Etter Skattedirektoratets forståelse av dagens ligningslov § 6-2 gir den ikke hjemmel for myndighetene å pålegge tredjepart å gi kontrollopplysninger som gjelder skatte- og avgiftspliktiges forhold i forkant av deres plikt til å levere skattemelding om vedkommende forhold. Det er imidlertid etter vår oppfatning behov for en slik bestemmelse for å sikre etterlevelsen.



Forskning viser at veiledningstiltak må være svært målrettede for at de skal ha noen effekt. Typisk vil det være effektivt å tilskrive skattyter med konkret informasjon i motsetning til generell informasjon i f.eks. veiledningen til selvangivelsen. Skatteetaten har opplevd utfordringer med å innhente opplysninger fra tredjeparter med hjemmel i ligningsloven § 6-2 når vi ikke foretar kontroll, men skal gjennomføre veiledningstiltak.

Ordlyden i det foreliggende lovutkastet er noe endret fra ordlyden i dagens lovtekst hvor opplysningene skal ha betydning for noens ligning. Sett i sammenheng med plasseringen i kapitlet om "Kontroll" og bestemmelsens overskrift er "kontrollopplysninger fra tredjepart" og lovens forarbeider, kan det stilles spørsmål ved om bestemmelsen gir hjemmel til å pålegge tredjepart å gi opplysninger i veiledningssammenheng i forkant av oppgaveinnleveringen. Begrepet "kontroll" synes å forutsette at det gjelder forhold etter utløp av oppgavefrister for kontroll av opplysningsplikten, og ikke opplysningsplikt knyttet til veiledningstiltak i forkant av oppgaveplikten. I forarbeidene, Prop. 141 L (2011-2012), er omtalen av bestemmelsen knyttet til kontroll av skatteunndragelser, m.a.o. noe som forutsetter opplysningssvikt. Bestemmelsens begrunnelse er at når skatte- og avgiftspliktige ikke selv oppfylder sin opplysningsplikt, må skatte- og avgiftsmyndighetene kunne innhente opplysninger fra andre, for å sikre korrekt fastsettelse av skatt og avgift. Ligningsloven § 6-2 nr. 1 må også ses i sammenheng med § 6-1 om skattyters opplysningsplikt etter krav. Etter sistnevnte bestemmelse er det klart at det kan innhentes kontrollopplysninger før utløpet av oppgavefristene, jf. *"gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring*". Departementet uttaler på side 16 i Prop. 141 L: *"Det grunnleggende kravet vil fortsatt være at opplysningene kan være av betydning for ligningen og kontrollen av denne. Slik departementet ser det, vil kontroll av skatte- og avgiftsfastssettelsen normalt kunne foretas først når den skatte- og avgiftspliktige har levert selvangivelse eller merverdiavgiftsoppgave. Departementet har derfor vurdert om plikten til å gi kontrollopplysninger i stedet kan knyttes opp mot bokføringsregelverket, i tillegg til skatte- og avgiftsfastssettelsen."*

Dersom Skatteetaten skal kunne fortsette å arbeide med dagens etterlevelsemetodikk med en dreining mot forkantarbeid som ny skatteforvaltningslov legger opp til, er det svært viktig at etaten gis hjemmel til å innhente opplysninger også i forkant av ligningen/levering av skattemeldingen.

§ 10-4 Kontroll hos den opplysningspliktige

Hjemmel for kontrollopplysninger fra offentlig organ og tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller tjeneste er i lovforslaget tatt inn i henholdsvis §§ 10-5 og 10-6. De er dermed ikke med i oppregningen i § 10-4 nr. 2 i lovforslaget som kun viser til §§ 10-1 til 10-3. Skattedirektoratet anser at § 10-4 bør vise til §§ 10-5 og 10-6, slik det er gjort i ligningsloven § 6-5.

Lovens kapittel 11 Pålegg om bokføring og revisjon

Forholdet til pålegg om bokføring og revisjon gitt i medhold av skattebetalingsloven



Departementet foreslår generelle regler om pålegg om bokføring og pålegg om revisjon i skatteforvaltningsloven kapittel 11.

Det finnes også tilsvarende bestemmelser i skattebetalingsloven. Høringsnotatet berører ikke forholdet mellom hjemlene i skattebetalingsloven og skatteforvaltningsloven.

Klagefristen for pålegg om bokføring er foreslått utvidet til tre uker, jf. § 11-3 annet ledd.

Klagefristen for pålegg om bokføring etter skattebetalingsloven er tre dager, jf. skattebetalingsloven § 5-15 annet ledd. I den grad skattekontoret bruker hjemlene i skattebetalingsloven, vil det være hensiktsmessig at reglene om pålegg og klage i de ulike lovene er likt utformet.

Skattedirektoratet foreslår på denne bakgrunn at skattebetalingslovens bestemmelser om klagefrist, jf. Skattebetalingsloven § 5-15 annet ledd, utvides til tre uker.

Skattedirektoratet forstår det slik at skatteforvaltningsloven kapittel 13 ikke er gitt tilsvarende anvendelse for klager etter kapittel 11. Etter vår oppfatning bør det vurderes om flere av bestemmelsene i kapittel 13 skal gjelde tilsvarende for klager på pålegg om bokføring og revisjon. Dette gjelder bl.a. bestemmelsene i § 13-4 om oppreisning for oversittelse av klagefristen. Det bør også vurderes om også andre bestemmelser i kapittel 13 bør gjelde tilsvarende, som f.eks. at klageinstansens vedtak ikke kan påklages, jf. § 13-1 annet ledd, § 13-5 om klagens adressat, form og innhold, § 13-6 om saksforberedelse i klagesak og § 13-7 om klageinstansens kompetanse.

Lovens kapittel 12 Endring uten klage

§ 12-1 tredje ledd Endring av skattefastsetting mv. og § 13-4 tredje ledd Klagefrist. Oppreisning for oversittelse av klagefristen

Finansdepartementet foreslår å videreføre de gjeldende skjønnsmessige vilkårene i ligningsloven § 9-5 nr. 7, i forslaget til regler om oppreisning for oversittelse av klagefristen etter § 13-4 tredje ledd og for å ta opp en endringssak uten klage etter § 12-1 tredje ledd. Skattedirektoratet viser til at det ved spørsmål om å endre skattefastsettelsen til skattyters gunst bør legges avgjørende vekt på sakens opplysning. Ved innføring av en femårsfrist for endring av ligning kan det legges til grunn en relativt lav terskel for å ta opp endringssaker av en viss betydning for skattyter. Der det fremlegges god dokumentasjon på at fastsettelsen er feil, vil skattyters forhold eller den tid som er gått ha mindre betydning. Også i tilfeller med unntak i femårsfristen etter § 12-8 bokstav c vil sakens opplysning normalt være det avgjørende forhold i vurderingen av om en sak skal tas opp til endring.

§ 12-1 fjerde ledd bokstav b Endring av skattefastsetting mv.

I forslaget til § 12-1 (4) bokstav b forslås det at skattekontoret skal ha plikt til å endre skattefastsettingen når endringen følger av en avtale som nevnt i dobbeltbeskatningsavtaleloven. Denne bestemmelsen er en videreføring av bestemmelsen i ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav c.

Det er Skattedirektoratets erfaring at ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav c er en bestemmelse som er vanskelig å forstå innholdet i, og den har skapt flere misforståelser og uheldige situasjoner i



konkrete saker. Det er derfor behov for at bestemmelsen skrives om i ny lov, slik at innholdet i bestemmelsen går klart frem.

Etter Skattedirektoratets oppfatning gir bestemmelsen i ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav c ikke skattyter noen utvidet klagerett i saker som gjelder anvendelsen av reglene i en skatteavtale. Vi forstår bestemmelsen slik at den bare kommer til anvendelse når skattyter har reist en sak etter skatteavtalens artikkel om gjensidig overenskomst, fordi han mener at beskatningen av ham ikke er i overensstemmelse med bestemmelsene i skatteavtalen, og norsk kompetent myndighet finner at den norske beskatningen skal endres.

Bestemmelsen er imidlertid, både av skattytere og deres rådgivere, oppfattet slik at den gir skattyter en utvidet rett til å få endret ligningen når endringer følger av anvendelsen av de materielle bestemmelsene i en skatteavtale.

Bestemmelsen bør derfor skrives slik at det fremgår at skattemyndighetene skal endre skattefastsettingen når skattyters sak har vært vurdert etter skatteavtalens bestemmelse om gjensidig avtale, både når det er inngått en gjensidig overenskomst i saken og når norsk kompetent myndighet ensidig finner at beskatningen er i strid med skatteavtalen.

§12-2 Skjønnsfastsetting

Ved overgang til ny fastsettingsmodell der skattyter fastsetter eget skattegrunnlag har departementet ikke funnet det naturlig å videreføre gjeldende ligningslov § 8-1. Skattedirektoratet viser til at omklassifisering etter gjeldende rett hjemles i ligningsloven § 8-1. Skattedirektoratet har imidlertid oppfattet det slik at departementet ved opphevelsen av ligningsloven § 8-1, uten å erstatte bestemmelsen, ikke har ment å oppheve skattemyndighetenes adgang til å omklassifisere skattyters disposisjoner etter en realitetsvurdering. Skattedirektoratet legger til grunn at gjeldende rettspraksis om omklassifisering skal videreføres etter innføring av ny skatteforvaltningslov, men det synes hensiktsmessig å gi uttrykkelig uttrykk for dette i tilknytning til omtalen av § 12-2.

§12-6 Frister for endring av skattefastsetting mv.

Skattedirektoratet støtter forslaget om å innføre en generell femårsfrist for endring av skattefastsetting, med de unntakene som fremgår av utkastet til § 12-6 annet ledd til § 12-8.

Etter vår vurdering kan imidlertid fristen synes kort i utenlandsforhold. Vi viser i den sammenheng til at tiårsfristen for oppbevaring av dokumentasjon fortsatt gjelder i disse tilfellene, jf. forslaget til § 8-11 annet ledd.

Skattedirektoratet har mottatt en rekke innspill fra regionene, spesielt vedrørende bortfall av ti års endringsadgang dersom det ikke anvendes skjerpet tilleggsskatt eller en anmeldelse ikke medfører straffereaksjon. Vi vil i den forbindelse kommentere enkelte forhold.



Skattedirektoratet kan ikke se at departementet har vurdert fristens lengde i forbindelse med frivillig retting. Etter lovutkastet § 14-4, annet ledd bokstav d, foreligger det unntak fra tilleggsskatt i de tilfellene skattyter retter eller utfyller opplysninger som er gitt eller lagt til grunn tidligere, slik at det kan beregnes riktig skatt. Basert på forslaget til de endrede fristreglene innebærer dette at man ved frivillig retting bare kan endre ligningen inntil fem år, idet tilleggsskatt ikke kan ilegges. Forslaget innebærer derved en betydelig fordel for skattytere som vedvarende har unndratt inntekt og formue fra beskatning og som velger frivillig retting. Allmennpreventive hensyn og hensynet til allmennhetens rettsoppfatning tilsier at det burde vurderes en lengre endringsfrist for denne skattytergruppen.

Endringsadgangen er foreslått til ti år når det avdekkes graverende skatteunndragelser. Fristen er knyttet opp mot at forholdet rent faktisk er sanksjonert enten med skjerpet tilleggsskatt eller dom i straffesak. Dersom skjerpet tilleggsskatt frafalles eller anmeldelsen fører til frifinnelse, bortfaller også adgangen til å endre ligningen utover fem år.

Det er noe uklart hvor langt endringsadgangen er ment å rekke i saker der skjerpet tilleggsskatt kan ilegges. I mange alvorlige unndragelsessaker fører strafferettslige beviskrav til at kun deler av unndragelsene blir sanksjonert med skjerpet tilleggsskatt. Det samme er tilfelle når slike saker anmeldes isteden for at administrative sanksjoner benyttes, den tiltalte dømmes gjerne for unndragelse av lavere beløp enn hva som kan legges til grunn for endring av ligningen.

Etter vår oppfatning bør ikke det utløsende kriterium for å utvide fristen til ti år være den strenge bevisvurderingen knyttet til de eksakte tallene, men ev. at de strafferettslige beviskravene er oppfylt for at skattyter i det minste grovt uaktsomt har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om et forhold som har eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Og at han slik sett enten blir ilagt skjerpet tilleggsskatt, eller blir straffet for, unndragelse av hele eller deler av det beløpet skattekontoret ved endringssak har kommet frem til dekkes av det aktuelle forholdet.

For øvrig bør det vurderes en særskilt bestemmelse der endringsadgangen beholdes selv om sanksjonen bortfaller som følge av "effective remedy" fordi endelig avgjørelse ikke er truffet innen rimelig tid, jf. EMK artikkel 13. Det er gjerne i store omfattende saker, hvor svart omsetning eller annen unndragelse av skatt er satt i system, at tidsbruken kan føre til en reduksjon av skjerpet tilleggsskatt. Slike saker bør som et klart utgangspunkt forfølges så langt tilbake som mulig i henhold til loven. Det er nettopp disse tilfellene som vel er ment å rammes av den forlengede fristen på ti år.

Særlig om petroleumsskatt

I henhold til forslagets § 9-1 er det den skattepliktige som fastsetter grunnlaget for petroleumsskatt. Skattemyndighetene har ansvar for skatteberegningen, jf. forslaget § 9-2 tredje ledd, og skatteberegningen anses som et eget enkeltvedtak ved skattefastsettelsen, jf. høringsnotatet kapittel 15.3.3.3, side 146 siste avsnitt.



Skatteberegningen som utføres av Oljeskattekontoret skjer manuelt, det er ikke utarbeidet automatiske systemer for skatteberegning på petroleumsbeskatningens område. Beregningene er kompliserte, herunder med følgeeffekter, særregler og tidligere lovendringer med betydning for det aktuelle års skatteberegning.

Endring av vedtak til ugunst for skattyter etter §§ 12-1, 12-3 og 12-4 må tas opp senest fire måneder etter vedtakstidspunktet dersom det ikke foreligger nye opplysninger, jf. § 12-6 fjerde ledd.

Oljeskattekontoret har uttalt at etterfølgende skatteberegninger i tilknytning til endringsvedtak etter § 12-1 vil rammes av fristen på fire måneder. Dette vil formodentlig også gjelde rene regne- og skrivefeil i skatteberegninger i tilknytning til endringsvedtakene.

Oljeskattekontoret har spilt inn at det er svært problematisk å begrense tidsperioden for retting av rene regne- og skrivefeil i skatteberegningene til fire måneder. De foreslår derfor at det gis lengre endringsfrist for feil i skatteberegningene som foretas i tilknytning til endringsvedtakene, fortrinnsvis slik at fristen knyttes til § 12-6 første ledd, alternativt at det fastsettes en særlig frist.

Oljeskattekontoret fremhever at det er svært viktig at petroleumsbeskatningens område får unntak for endringsfristen på fire måneder også ved endring av vedtak som ikke gjelder skatteberegningen. Saksbehandlingen ved Oljeskattekontoret er i stor grad basert på komplisert faktum med gjennomgang av omfattende dokumentasjon. Det forekommer ofte at "det store bildet" ikke faller på plass før man har hatt mulighet til å se flere år i sammenheng. Det vil basert på dette være svært uheldig at Oljeskattenemndas vedtak ikke kan endres når det har gått mer enn fire måneder etter vedtakstidspunktet. For selskapene vil det dessuten oppleves som belastende dersom en rekke saker skulle bli tatt opp og deretter satt på vent fordi kontoret ikke følte seg trygg på å ha sett alle sider ved saken. Oljeskattekontoret foreslår derfor at frist for endring av alle vedtak på petroleumsbeskatningens område knyttes til § 12-6 første ledd, alternativt at det fastsettes en særlig frist.

§ 12-8 Unntak fra fristene for å ta opp skattefastsetting mv. til endring

Skattedirektoratet foreslår at det i tas inn et fjerde unntak i skatteforvaltningsloven § 12-8, for de tilfellene endringen følger av avtale med annet lands skattemyndigheter etter MAP-forhandlinger hvor skattyter har akseptert avtalen.

Begrunnelsen vil være den samme som for domstolsavgjørelser, jf. § 12-8 bokstav a og høringsnotatet side 226. Se også § 12-1 fjerde ledd samt kommentarer side 211 i høringsnotatet om plikt til å ta opp en fastsetting til endring i visse tilfeller. Eventuelt unntak bør gjelde både for nordmenn som inngår en avtale ved at norske skattemyndigheter tar opp saken med utenlandske skattemyndigheter, og for utlendinger med begrenset skatteplikt som inngår avtale ved at hjemlandets skattemyndigheter tar saken opp med norske skattemyndigheter. Unntaket bør videre gjelde både til gunst og ugunst. Det kan forekomme tilfeller der det går mer enn fem år før en fastsetting som er berørt av en MAP-forhandling blir tatt opp til endring. Det kan kanskje også



tenkes at 4 måneders fristen i § 12-6 fjerde ledd kan være en hindring for gjennomføring av deler av utfallet av en MAP-sak.

Departementet foreslår videre unntak fra fristene for å ta opp skattefastsetting til endring der det er åpenbart at vanskelige livsforhold har ført til uriktig skjønnsfastsetting, jf. skatteforvaltningsloven § 12-8 bokstav c. Det gis i høringsnotatet uttrykk for at dette skal være en snever unntaksregel.

Skattedirektoratet støtter forslaget. Selv om vi slutter oss til at det må være et avgrenset anvendelsesområde for en slik unntaksregel, stiller vi likevel spørsmål ved om formuleringen i bestemmelsen kan oppfattes å stille et for sterkt krav til samtidighet med hensyn til at vanskelige livsforhold må foreligge på det tidspunkt skjønnsfastsettingen skjer.

Lovens kapittel 13 Klage

§ 13-1 Hvilke avgjørelser som kan påklages og hvem som har klagerett

I bestemmelsens tredje ledd er det foreslått å lovfeste klagerett for "*den som er endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt.*" Presiseringen/utvidelsen synes etter direktoratets oppfatning hensiktsmessig, jf. Høyesterett i sakene Telenor Eiendom og Hoegh Eiendom (førstnevnte omtalt i høringsnotatet).

§ 13-3 Klageinstans

I § 13-3 annet ledd heter det at "*sekretariatet er underlagt Skattedirektoratet*". Det antas at sekretariatet omfattes av saksforberedelsesreglene i § 13-6 første og femte ledd, men ikke reglene om underinstansens kompetanse til å avvise klager, endringsadgang i § 13-6 og § 13-7 siste ledd. Se for øvrig merknad til § 2-1.

Det følger av høringsnotatet side 242:

"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."

Avvisningsvedtak som sådan kan ikke anses som et vedtak om skattefastsetting, vi kan derfor ikke se at avvisningsvedtak omfattes av formuleringen i § 13-3 annet til fjerde ledd.

Vi vil på denne bakgrunn foreslå en presisering i lovteksten slik at klageinstans over avvisningsavgjørelser fremgår.

I § 13-3 annet ledd er det tatt inn en henvisning til reglene om overtredelsesgebyr i § 14-6, vi antar at korrekt henvisning skal være § 14-7.



§ 13-9 Endring av Skatteklagenemndas avgjørelser

Skatteklagenemnda kan endre sine egne avgjørelser når det foreligger nye omstendigheter og tungtveiende hensyn. De fleste slike endringer antas å ville skje etter anmodning fra klager og avgjørelser fra Sivilombudsmannen. Bestemmelsen synes derfor systematisk å høre inn under kapittel 12 om endring uten klage, da det ikke er klageadgang på nemndas avgjørelser.

Bestemmelsen hjemler etter sin ordlyd kun endring av skattefastsetting foretatt av Skatteklagenemnda. Vi kan ikke gjenfinne andre bestemmelser som gir hjemmel til å endre vedtak om skattefastsetting foretatt av Klagenemnda for petroleumsskatt, verken for Klagenemnda selv eller for andre deler av skatteforvaltningen.

Vi kan ikke se at det gjør seg gjeldende noen særlige hensyn for Klagenemnda for petroleumsskatt som tilsier at Klagenemnda for petroleumsskatt ikke skal ha en adgang til å endre sine skattefastsettelsesvedtak. Derimot kan det forhold at vedtak fra Klagenemnda ofte gjelder kompliserte forhold og store beløp tilsa at det bør foreligge en adgang til å endre Klagenemndas vedtak. Skattedirektoratet mener derfor det bør vurderes om bestemmelsen skal utvides til også å gjelde endring av skattefastsetting foretatt av Klagenemnda for petroleumsskatt.

Skattedirektoratet ser det kan stilles spørsmål ved om bestemmelsen dekker endringsadgang når skattefastsettingen er blitt feil som følge av åpenbare regne- og skrivefeil i klagenemndenes vedtak. Slike endringer vil kunne oppdages av skattyter ved gjennomgang av vedtaket og innrettelseshensyn gjør seg derfor ikke gjeldende i like stor grad.

Lovens kapittel 14 Administrative reaksjoner og straff

Skattedirektoratet er enig med departementet i at reglene for ileggelse av tilleggsskatt bør være de samme for alle skatteartene som omfattes av skatteforvaltningsloven, og at man ved å legge opp til et objektivt system med unnskyldningsgrunner kan sikre skattepliktiges rettsikkerhet på en bedre måte enn ved krav om subjektiv skyld.

§ 14-1 Tvangsmulkt

Direktoratet legger til grunn at ved maskinell utskrevet overtredelsesgebyr og tvangsmulkt, som for eksempel ved manglende levering av selvangivelse, vil være skattekontoret som blir ansett å fatte vedtaket om tvangsmulkt og overtredelsesgebyr. Eventuell klage vil bli behandlet av Skattedirektoratet, som overordnet organ.

Etter skatteforvaltningsloven § 8-9 fjerde ledd kan departementet bestemme at deltakere i utenlandske selskaper, herunder deltakere i norsk-kontrollerte utenlandske selskaper i lavskattelend, (NOKUS) alene eller i fellesskap skal levere selskapsskattemelding og melding om deltakernes formue og inntekt fra selskapet.



Både UDLS (selskaper som deltakerlignes etter skatteloven §§10-40 – 10-48) og NOKUS (jf. skatteloven §§ 10-60 – 10-68) lignes ved Sentralskattekontoret for storbedrifter. Oppgaveplikten påhviler de norske deltakerne/eierne. Det er ikke anledning til å pålegge de aktuelle selskapene å levere oppgave pga. manglende skatteplikt til Norge. Felles oppgave fra norske deltakere innebærer en stor besparelse ved skattekontorets arbeid.

Skattedirektoratet stiller spørsmål ved om tilfeller hvor deltakerne har levert oppgaver vedrørende deltakelse i samme selskap som ikke stemmer overens dekkes av § 14-1 første ledd bokstav a siste setning.

Utfordringen er at skattekontoret på et slikt stadium, hvor det er aktuelt å fremtvinge felles oppgaver, ikke kan avgjøre hvilke av oppgavene som inneholder feil, og hvem tvangsmulkten dermed kan benyttes mot. Hensikten med å kreve felles oppgaver, er nettopp at deltakerne selv skal tvinges til å komme frem til korrekte opplysninger.

Det bør derfor vurderes om det skal gis en uttrykkelig hjemmel i § 14-1 til å ilegge tvangsmulkt for dem som er pålagt i fellesskap å levere selskapsskattemelding og melding om deltakeres formue og inntekt fra selskapet i medhold av § 8-9 fjerde ledd.

§ 14-1 Tvangsmulkt og § 14-7 Overtredelsesgebyr

Lønnsopplysninger skal i dag innrapporteres etter a-opplysningsloven, jf. ligningsloven § 5-2. Ved manglende eller for sen rapportering av slike opplysninger kan det etter a-opplysningsloven ilegges gebyr eller tvangsmulkt. Slik forslaget til skatteforvaltningsloven § 14-1 og § 14-7 er utformet, med en generell henvisning til opplysningsplikten etter forslagets kapittel 7, kan det anføres at det vil foreligge dobbel hjemmel for å sanksjonere brudd på denne opplysningsplikten.

I høringen til a-opplysningsloven ble det lagt til grunn at Skatteetaten ikke lenger skulle kunne ilegge arbeidsgivere som ikke leverer lønns- og trekkoppgaver tvangsmulkt eller gebyr etter ligningsloven §§ 10-6 og 10-8. Departementet la i sin vurdering til grunn at forslaget ville erstatte noen av de tilsvarende sanksjonene for forsinket levering av oppgaver som ble avvirket ved den nye ordningen. Se Prop. 112 L (2011-2012) punkt 9.11.3.6 og 9.11.5. Etter vår vurdering er dette også forutsatt ved utformingen av regelverket, bl.a. ved at det i gjeldende ligningslov § 5-2, og forslaget til ny skatteforvaltningslov § 7-2 (1), vises til at opplysningene skal rapporteres etter reglene i a-opplysningsloven. Det vil da være a-opplysningsloven med dens bestemmelser som regulerer rapportering av opplysninger etter ligningsloven § 5-2, og forslagets § 7-2.

Vi legger til grunn at det ikke har vært hensikten å endre denne rettsstilstanden ved forslaget til ny skatteforvaltningslov. Det kan være hensiktsmessig at dette presiseres i §§ 14-1 og 14-7.

§ 14-2 Saksbehandlingsregler for ileggelse av tvangsmulkt

I utkastet § 14-2 annet ledd fremgår at det i underretningen om vedtak om tvangsmulkt skal fremgå hvilken frist den skattepliktige har for å unngå tvangsmulkten, samt at vedtaket skal gi opplysning



om fra hvilket tidspunkt mulkten løper. Ytterligere vedtak og varsel om tvangsmulkten gis ikke. Det vises til nærmere omtale av forslaget under kapittel 20.3.2.2 siste avsnitt i høringsnotatet.

Innkrevningen reguleres i § 14-2 første ledd, som gir anvisning på at innkrevningen av ilagt tvangsmulkt må iverksettes senest 4 uker etter forfall for tvangsmulkten. Konsekvensen av at innkrevningen ikke blir iverksatt av skattemyndighetene innen fristen, vil være at denne del av påløpt tvangsmulkt bortfaller.

Av kommentarene til § 14-2 første ledd i høringsnotatet på sidene 346-347 er vist til at det med innkreving i denne sammenheng menes at det sendes påkrav om betaling av tvangsmulkten. Forfall for tvangsmulkt etter skatteforvaltningsloven er foreslått regulert i skattebetalingsloven, jf. forslaget til endringer i skattebetalingsloven § 10-51. Ilagt tvangsmulkt 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.

Vi oppfatter høringsnotatet dithen at det fra det tidspunkt tvangsmulkt løper, vil mulkten i utgangspunktet forfalle til betaling etter forfallsregelen for tvangsmulkt i skattebetalingsloven § 10-51, det vil si at mulkten forfaller til betaling 3 uker etter vedtaket. Til dette oppfatter vi videre at departementet i henhold til det som er uttalt under kapittel 20.3.2.2 på side 261, sammenholdt med omtalen av § 14-2 på side 346, gir uttrykk for at all tvangsmulkt påløpt frem til 3 ukers forfallsfrist etter skattebetalingsloven § 10-51 utløper i henhold til utsendingen av det betingede vedtaket om tvangsmulkt, og vil ha samtidig forfall. Tvangsmulkt som deretter løper på dag for dag videre, vil imidlertid ha særskilt forfall for hver dag.

Med hensyn til fristen i utkastet § 14-2 første ledd, vil ett påkrav fra innkrevingsmyndigheten avbryte denne for all tvangsmulkt påløpt innenfor de 3 første ukene etter at mulkt begynte å løpe i forhold til den frist for oppfylling og påløp av tvangsmulkt som er gitt i vedtaket.

Når det gjelder forholdet til denne fristen for videre påløpt mulkt, vil i henhold til høringsnotatet hvert nytt daglig påløp av mulkt ha eget betalingsforfall på 3 uker med grunnlag i det opprinnelige vedtak. Påkrav for den første dagen i den videre perioden må da sendes senest 4 uker etter at den påløp for at den ikke skal falle bort. Gitt at det for å sende påkrav må kreves at betalingsforfall har inntrådt uten oppgjør, vil for videre påløpt mulkt maksimalt i hvert nytt påkrav kunne tas med mulkt som har påløpt og samtidig forfalt i løpet av den første uken i denne etterfølgende perioden.

Såfremt vi har oppfattet ovennevnte korrekt, vil det nok kunne innebære visse utfordringer i innkrevningssystemene å få gjennomført slik oppfølging av daglig påløpt og enkeltvis forfalt mulkt på en praktisk måte. Videre vil i prinsippet et hvert forfalt og misligholdt krav på mulkt også utløse påløp av forsinkelsesrenter etter skattebetalingsloven § 11-1 beregnet fra de enkelte forfallstidspunktene. Vi vil anta at en her bør vurdere nærmere mer sjablongmessige løsninger, eventuelt holde åpent for at en i praksis ikke anvender forsinkelsesrenter for denne kravstypen. Både med hensyn til regulering av forfall og renter, kan det være grunn til å vurdere nærmere tilpasninger ved en forskriftsregulering med hjemmel i henholdsvis skattebetalingsloven § 10-4 og



§ 11-7.

§ 14-3 Tilleggsskatt

Kompensasjonsloven har i dag ingen sanksjonsbestemmelser, kun bestemmelser om at uriktig utbetalt beløp skal tilbakebetales (§ 11) og at det da skal beregnes renter fra den dag kompensasjonsbeløpet ble utbetalt og til og med den dagen tilbakebetaling skjer (§ 15 tredje ledd).

I de senere år er det avdekket en rekke feil av grunnleggende karakter og med store beløp fra både kommuner og private virksomheter. Dette er også tatt opp av Riksrevisjonen, jf. Riksrevisjonens rapport om den årlige revisjon og kontroll for budsjettåret 2010 Dokument 1 (2011-2012). Skattedirektoratet slutter seg derfor til en ordning med mulighet for tilleggsavgift også på kompensasjonsrettens område.

§ 14-4 Unntak fra tilleggsskatt

Skattedirektoratet ser at det i visse tilfeller kan utformes forskrift som gir anvisning på at tilleggsskatt ikke skal anvendes i en nærmere angitt gruppe av saker. Her kan for eksempel nevnes uforutsette feil i tredjepartsoppgaver som rammer en større gruppe skattytere. Etter direktoratets oppfatning vil imidlertid ikke forskriftshjemmelen være egnet til å løse alle praktiske tilfeller. Vi stiller spørsmål om en forskriftshjemmel er hensiktsmessig for eventuell bruk av beløpsgrenser mv. i forbindelse med kontroller.

§ 14-5 Sats og beregningsgrunnlag for tilleggsskatt

Særlig om tidfestingsfeil

Da de nye reglene om tilleggsskatt kom i 2010 ble ordlyden i ligningsloven § 10-4 endret, slik at uttrykket "*fastsetting av for lav skatt*" ble endret til "*skattemessige fordeler*". Det ble vist til at "*skattemessige fordeler*" var mer treffende, blant annet ved tidfestingsfeil, jf. Ot. prop. nr. 82 (2008-09) punkt 8.2.3.

Ligningsloven har videre særregler for beregning av tilleggsskatt i underskuddstilfeller i § 10-4 nr. 3 og ved andre tidfestingsfeil i § 10-4 nr. 4.

Det oppstår også andre tilfeller av feil i underskuddsfremføring som ikke omfattes av ordlyden i § 10-4 nr. 3. Dette gjelder særlig ved feil i selve underskuddsfremføringen (og ikke feil ved ligningen). Typiske eksempler er der skattyter (urettmessig) fremfører underskudd etter gjeldsettergivelse eller at fremføringsadgangen er tapt etter skatteloven § 14-90. Tilfeller der skattyter krever fremføring av et beløp som skyldes (urettmessig) underskudd i årets inntekt, eller (urettmessig) krever fradrag i tidligere års fremførte underskudd, omfattes av gjeldende § 10-4 nr. 3 og forslaget til ny § 14-5 nr. 3.



Skattedirektoratet legger til grunn at det er hjemmel til å sanksjonere slike tilfeller med tilleggsskatt, selv om typetilfellet ikke er direkte regulert av de nærmere beregningsreglene i ligningsloven § 10-4 nr. 3 eller forslag til § 14-5 nr. 3. Det synes imidlertid hensiktsmessig å innta en egen bestemmelse om typetilfellet. Skattedirektoratet foreslår formuleringen;

"Ved feil i fremføring av underskudd etter skatteloven § 14-6 fastsettes tilleggsskatten til differansen mellom det beløp skattyter har krevd fremført og det endelig fastsatte fremførbare underskuddet"

Skattedirektoratet antar for øvrig at den foreslåtte endringen i ordlyden i skatteforvaltningsloven § 14-5: *"Tilleggsskatt beregnes til 20 prosent av den skattemessige fordel som er eller kunne vært oppnådd"* ikke innebærer noen realitetsendring for sanksjonering av underskuddtilfeller eller ved andre tidfestingsfeil.

Skattedirektoratet viser til skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd som viderefører dagens beregning av tilleggsskatt etter nettometoden ved tidfestingsfeil på ligningsområdet. Bestemmelsen er foreslått å gjelde generelt, og innebærer således en innskjerping på områdene for merverdiavgift og særavgifter, der det i dag ikke ilegges tilleggsavgift ved tidfestingsfeil.

Skattedirektoratet er prinsipielt enig med departementet i vurderingen av at det ikke er grunnlag for å behandle tidfestingsfeil på de ulike områdene ulikt. Direktoratet vil imidlertid fremheve at "sanksjonseffekten" ved tidfestingsfeil innenfor områdene merverdiavgift og særavgifter gjerne vil være redusert. Beregningene er kompliserte og resurskrevende, og Skattedirektoratet er av den oppfatning av bruttoberegning med lav sats ville hatt store administrative (og preventive) fordeler.

Særlig om summarisk fellesoppgjør

Finansdepartementet har foreslått å videreføre gjeldende regler om summarisk fellesoppgjør i ligningsloven § 9-5 nr. 8, i ny skatteforvaltningslov § 12-4.

Regler om summarisk fellesoppgjør ble inntatt i 1993. Bakgrunnen for bestemmelsen er at det i enkelte store selskaper med en forholdsvis stor og mobil arbeidsstokk, har blitt avdekket manglende lønnsinnberetning av skattepliktige ytelser for et stort antall ansatte. Ofte gjelder det forholdsvis små ytelser på den enkelte ansattes hånd, jf. Ot.prp. nr. 100 (1992-93) punkt 4.

Ifølge proposisjonen punkt 4.5.4 og Innst. O. nr. 142 (1992-93) punkt 4.5.3, skal det summariske fellesoppgjøret være gjenopprettende, dvs. sørge for en tilnærmet riktig skatte- og avgiftsandel til det offentlige. Når den ansattes skatt fastsettes på arbeidsgiver ved bruk av summarisk fellesoppgjør, blir nettoverdien oppgrosset med en sats for å kompensere for den skatten som ville blitt beregnet på den ansatte, jf. forskrift av 20.11.1997 nr. 1181 § 2, jf. § 6. Dette fordi skattyter ellers måtte ha mottatt et høyere bruttobeløp og så fratrukket skatt, for å få den samme nettoverdien som er utbetalt/ytt fra arbeidsgiver.



Summarisk fellesoppgjør skal også legges til grunn for arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, jf. folketrygdloven § 23-2. Der det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger gjelder reglene om tilleggsskatt i ligningsloven § 10-2 til § 10-5 tilsvarende, jf. folketrygdloven § 24-3 tredje ledd. Sivilombudsmannen har i en uttalelse av 11. april 2014 lagt til grunn at det er hjemmelsgrunnlag for å ilegge arbeidsgiver tilleggsavgift på arbeidsgiveravgiften ved bruk av summarisk fellesoppgjør. Oppgrossing av beregningsgrunnlaget ved ileggelse av tilleggsavgift innebærer imidlertid at arbeidsgiver sanksjoneres for det bruttobeløp som er ment å kompensere for at den ansatte ikke har betalt skatt. Dersom arbeidsgiveren hadde innberettet verdien, ville det ikke vært grunnlag for oppgrossing etter forskrift av 20.11.1997 nr. 1181. Sivilombudsmannen fant at det ikke er tilstrekkelig klar hjemmel for å beregne tilleggsavgift av det oppgrossede beløp. Tilleggsavgiften må dermed reduseres tilbake til nettobeløpet i forhold til det materielle endringsvedtaket.

Skattedirektoratet viser til at der den ellers lojale arbeidsgiver har "bommet" med skattetrekk og innberetning av en ytelse, vil det fra arbeidsgivers ståsted kunne oppfattes som at det kun er nettoverdien av ytelsen som faktisk er gitt de ansatte. Skatteetatens erfaring viser imidlertid at summarisk fellesoppgjør er langt viktigere i saker som gjelder svart avlønning av de ansatte. Slike tilfeller har klare likhetstrekk med såkalte "nettolønnsordninger", der det både fra arbeidsgiver og den ansattes side er forutsatt at det skal betales en svart nettolønn som den ansatte skal sitte igjen med fullt ut. I slike tilfeller ligger vinningen både hos arbeidsgiver og den ansatte, og alternativet ved lovlig utbetaling av lønn ville vært å øke bruttobetalingen av lønn til den ansatte. Kampen mot arbeidsmarkeds kriminalitet er en samfunnsmessig høyt prioritert oppgave og Skatteetatens arbeid mot aktører som ikke følger spillereglene er sentral i denne sammenheng. Det er således viktig for Skatteetaten å ha tilstrekkelig hjemmelsgrunnlag for å sanksjonere arbeidsgivere som baserer sin virksomhet på svart avlønning. Det vises til at det i slike tilfeller nettopp er forutsetningen fra arbeidsgiver av den ansatte har en svart "nettolønnsordning".

Forslag til hjemmel i skatteforvaltningsloven § 14-5 (nytt ledd):

"Ved bruk av summarisk fellesoppgjør etter § 12-4 første ledd inngår beregningen etter § 12-4 annet ledd i beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt."

§ 14-7 Overtredelsesgebyr

Det er i skatteforvaltningsloven § 14-7 annet ledd foreslått at overtredelsesgebyret skal utgjøre 20 rettsgebyr ved gjentatt overtredelse innen to år. I høringsnotatet, side 280, er det imidlertid skrevet "tolv måneder".

§ 14-9 Informasjon om rett til ikke å utsette seg selv for sanksjon og § 14-14 Straff for unnlatt medvirkning til kontroll mv.

Etter direktoratets oppfatning kan det stilles spørsmål om § 14-14 kan medføre brudd mot selvinkrimineringsvernet, særlig der kontrollundersøkelser er rettet mot skattyter.



Skatteforvaltningsloven § 14-14 kan ha en uheldig "smitteeffekt" der skattyter faktisk har medvirket til kontrollundersøkelse. Medvirkning til fremskaffelse av bevis, i strid med selvinkrimineringsvernet, kan medføre bevisforbud for beviser som skattemyndighetene ellers kunne fremskaffet ved kontrollen. Selvinkrimineringsvernet gir ingen rett for skattyter til å motsette seg kontrollundersøkelser, men fritar skattyter fra plikt til den aktive bistanden (utover å gi tilgang). Det vil være uheldig om en – ellers beskjedne bistand – fra skattyter medfører bevisforbud for alle dokumentene som avdekkes under kontrollen, under henvisning til at dokumentene er fremskaffet under trussel om straff etter § 14-14.

Spørsmålet om rekkevidden av selvinkrimineringsvernet på skatteområdet kan for øvrig ikke sies å være helt avklart.

Lovens kapittel 15 Søksmål mv.

§ 15-1 Søksmål fra skattepliktige mv.

Etter ordlyden og ved omtalen av bestemmelsen i høringsnotatet punkt 21.2 synes det som om departementet legger til grunn en sterk bokstavelig tolkning av "skattyter". I høringsnotatet vises det til Telenor Eiendom. Det synes som om Hoegh Eiendom saken ikke ligger til grunn for departementets omtale og vurderinger. Det vises imidlertid til koblingen til klageadgangen og Skattedirektoratet legger til grunn en utvidelse i tråd med Hoegh Eiendom.

§ 15-4 Søksmålsfrist

I følge § 15-4 skal søksmålsfristen regnes fra melding om vedtaket er kommet frem til den skattepliktige, jf. den alminnelige fristberegningsregelen i § 5-6 første ledd. Etter vårt syn tilsier notoritetshensynet at en frist, som det vil få store konsekvenser om brytes, fastsettes til en konkret dato, for eksempel dato for vedtaket. Slik bestemmelsen er formulert nå, vil den kunne gi gjenstand for unødige konflikter.

Det følger av Høyesteretts dom av 7. desember 2010 (Rt- 2010-1500 – EØS sakene) avsnitt 86 at ligningsmyndighetene kan samtykke i at søksmål blir anlagt etter at søksmålsfristen er utløpt.

Slik adgang til å gi samtykke innebærer i praksis at skattemyndighetene har en diskresjonær adgang til å fravike seks månedersfristen.

I høringsnotatet er forholdet til Høyesteretts dom ikke omtalt. Uttalelser i høringsnotatet kan tyde på at departementet foreslår å lovbestemme hvilke tilfeller seks månedersfristen kan fravikes.



Dersom forslaget blir vedtatt slik det nå står, uten omtale av Høyesterettsdommen, vil dette skape et uklart rettsbilde. Etter direktoratets oppfatning er det derfor viktig at forholdet til dommen omtales i forarbeidene.

§ 15-5 Adgang til å stille vilkår for å reise søksmål

Forslaget er nytt i forhold til ligningsloven. I skattesaker har det vært et klart (og gammelt) prinsipp om at skattyter kan ta ut søksmål på ethvert trinn det fattes vedtak.

Forslaget inneholder en sikkerhetsventil om at skattyter kan ta ut søksmål dersom det her gått mer enn 12 måneder siden klage. Bestemmelsen sier ikke noe om forholdet til søksmålsfristen i § 15-4, men det må forutsettes at søksmålsfristen ikke er oversittet så lenge vedtaket er påklaget. Dette bør imidlertid følge uttrykkelig av § 15-4.

Det kan være ulike synspunkter på adgangen til å sette vilkår om uttømming av klagerett før søksmål reises er hensiktsmessig. Etter direktoratets oppfatning bør det foretas en mer prinsipiell vurdering før det settes en slik begrensning i loven.

Særlig om Svalbardskatt

Innledningsvis bemerker vi at at ettersom forholdet til a-opplysningsloven ikke er omtalt i høringsnotatet er det vanskelig å se hvordan endelig fastsettelse ved trekk vil fungere i en ordning som legger opp til månedlig innrapportering, og ev. korrigerende tilbake i tid dersom innrapporteringen har vært feil. Med 30 dagers kravet, jf. Svalbardskatteloven § 2-2 annet ledd, vil arbeidsgiver måtte basere innrapporteringen i en gitt kalendermåned på den antakelse om av antallkravet blir oppfylt. Dersom dette i ettertid viser seg å være feil kan arbeidsgiver ikke korrigere dette, ved at kapittel 9 i lovutkastet ikke åpner for korreksjon for meldinger som omfattes av skatteforvaltningsloven § 9-1 tredje ledd. Manglende endringsadgang for slike forhold kan virke uheldig.

Ettersom trekkordningen preges av mer regelmessighet enn de øvrige trekkordningene i skatteforvaltningsloven § 8-8 kan det være mer hensiktsmessig om innrapporteringen av ytelser mv. som omfattes av lønnstrekkordningen omfattes av de samme reglene som øvrige arbeidsgivere i a-ordningen, ikke minst fordi mange av disse arbeidsgiverne også har innrapportering av forhold på fastlandet.

§ 1-1 b Lovens virkeområde

Jan Mayen og bilandene i Antarktis regnes som en del av Norge (fastlandet) og skatt av inntekt opptjent der går til staten og den kommunen på fastlandet der skattyteren er bosatt. Disse områdene er ikke egne beskatningsområder, og svalbardskatteloven gjelder heller ikke i sin helhet. Tilknytningen til svalbardskatteloven ligger i at beskatningen av lønn for arbeid som er utført på Jan Mayen og bilandene gjennomføres etter lønnstrekkordningen i svalbardskatteloven § 3-2 når oppholdet varer i minst 30 dager. Etter Skattedirektoratets oppfatning er det unødvendig å betegne



dette som "svalbardskatt" siden skatten ikke skal inntektsføres på Svalbard. Skatteklagenemnda i hver region har myndighet for inntekt og skatt som vedrører Jan Mayen og bilandene.

Forslaget gjelder hvem som skal være myndighet for svalbardsskatt, jf. § 1-1 bokstav b. Som i merknaden vedrørende § 1-1 over bemerkes at Jan Mayen ikke er eget beskatningsområde. Slik § 2-3 er utformet stiller direktoratet spørsmål ved om dette innebærer en utvidelse av kompetansen til f.eks. skatteklagenemnda for Svalbard, som innebærer at nemnda vil måtte behandle saker vedrørende den enkelte kommune på fastlandet. Vi kan ikke se at dette er tilsiktet i forslaget.

§ 8-8 Melding om trekk mv. (jf. § 9-1)

Departementet foreslår at det skal leveres melding om trekk, og pålegger opplysningsplikt for arbeidsgivere som foretar lønnstrekk etter svalbardsskatteloven § 3-2. På bakgrunn av omtalen av gjeldende rett i høringsnotatets punkt 14.9.1.1 synes også dette å gjelde for Jan Mayen. Vi bemerker til dette at for forhold som omfattes av Jan Mayen-skatteloven gjelder kun prinsippene om lønnsbeskatningene og ikke svalbardsskatteloven i sin helhet. Vi bemerker til dette at skattetrekket avregnes direkte og trygdeavgiften avregnes via skatteoppgjøret for Jan Mayen. Ettersom man i det nevnte punktet også omtaler Jan Mayen, fremstår det følgelig som uklart hvorvidt arbeidsgivers melding vedrørende forhold som gjelder Jan Mayen faller inn under første eller tredje ledd i § 9-1.

§ 9-1 første og tredje ledd Fastsetting av skattegrunnlag, samt § 9-2 annet ledd Beregning av skatt

Etter § 9-1 skal svalbardskatt etter svalbardsskatteloven § 3-1 fastsettes av den skattepliktige. Etter § 9-1 tredje ledd og § 9-2, annet ledd skal skatt som skal beregnes etter svalbardsskatteloven § 3-2 fastsettes av den trekkpliktige. Utkastet til § 9-1 første og tredje ledd er ikke i tråd med de foreslåtte endringene i svalbardsskatteloven.

Når det gjelder utkastet til § 9-1 tredje ledd fremgår det av bestemmelsen og av øvrige bestemmelser i kapittel 9 at den trekkpliktige fastsetter grunnlaget for svalbardskatt ved levering av melding om trekk. Skatten er da endelig fastsatt ved trekket. Ytelser og lønnstrekk som omfattes av svalbardsskatteloven innrapporteres via a-melding for hver kalendermåned. Utfordringen for svalbardforhold er at 30 dagers perioden gjerne vil strekke seg over to eller flere kalender måneder. Ved rapportering etter a-opplysningsloven i januar, kan den trekkpliktige følgelig ha lagt til grunn at oppholdet skal ha en varighet på over 30 dager. I februar, etter at melding for januar er levert, kan arbeidsgiver bli klar over at den ansatte har forlatt øygruppen, med den følge at rapporteringen for januar er basert på feil faktum. Det finnes imidlertid ingen bestemmelse i kapitlet som åpner for at den trekkpliktige kan endre leverte opplysninger om trekket. For a-ordningen gjelder imidlertid at



tidligere leverte opplysninger som er feil skal korrigeres. Dette vil ikke være mulig med det foreliggende forslaget til § 9-1 tredje ledd, og følgelig må disse sakene behandles manuelt. I slike saker vil etterfølgende omstendigheter få virkning for om tidligere rapportering i realiteten omfattes av svalbardskatteloven. Dersom det viser seg at ytelsene ikke omfattes av lønnstrekkordningen, faller forholdet i realiteten inn under bestemmelsen i utkastet § 9-1 første ledd. Det fremstår som uklart hvordan etaten og de skattepliktige/trekkpliktige skal forholde seg til dette. Videre får uklarheten rundt dette betydning for kompetansen til skatteklagenemda på henholdsvis Svalbard og fastlandet, og bør utredes nærmere.

§ 9-7 første ledd Skatteliste

Skattedirektoratet mener det må avklares om man med svalbardskatt mener å omfatte all skatt etter svalbardskatteloven, og om denne skal inngå i samlet skatt for personer som er bosatte på fastlandet.

Foreslåtte endringer i svalbardskatteloven

Det er foreslått å bytte om svalbardskatteloven § 3-1 og § 3-2, slik at § 3-1 omhandler lønnstrekkordningen og § 3-2 annen inntekt. Dette gjenspeiles ikke i henvisningene i ny skatteforvaltningslov. F.eks. gjelder dette § 8-2, § 8-8 og § 9-3 som henviser til hhv. § 3-1 for plikt til å levere skattemelding og § 3-2 for plikt til å levere melding om trekk og melding om skatteoppgjør. Dagens § 3-2 inneholder dessuten en henvisning til § 3-1 fjerde ledd bokstav b som ikke er foreslått endret.

Forslaget til ny overskrift i utkastet § 3-2 bør også omfatte pensjon for å være dekkende, ettersom innholdet i utkastet til § 3-1 omfatter pensjon mv. slik dagens § 3-2 gjør. Henvisningen til ligningslovens kapittel 9 i svalbardskatteloven § 4-7 bør også endres.

Svalbardskatteloven § 5-2 femte ledd

Iht. forslaget skal bestemmelsene i skattebetalingsloven kapittel 5 ikke gjelde for lønnstrekk, med unntak av § 5-12. Dette fremgår imidlertid allerede av svalbardskatteloven § 5-2 fjerde ledd, slik at fjerde ledd i tilfelle bør oppheves. Femte ledd ble endret ved ikrafttredelsen av a-opplysningsloven, og regulerer etter gjeldende ordlyd opplysningsplikt om lønnstrekk etter a-opplysningslovens regler. Samtidig ble bestemmelsene om betalingsterminene flyttet fra svalbardskatteloven § 5-2 til skattebetalingsloven § 10-11. Dette bør hensyntas i utformingen av svalbardskatteloven § 5-2 fjerde og femte ledd. Ettersom utkast til skatteforvaltningsloven § 8-8 første ledd regulererplikten til å



levere melding om foretatt lønnstrekk antar vi videre at a-opplysningsloven § 3 bokstav e kan oppheves, og at det i bokstav a også henvises til skatteforvaltningsloven § 8-8 første ledd.

Skattemelding for Svalbard ved bosettelse - selvfastsettelse

Idag har man en felles selvangivelse hvor alle skattyters forhold inngår. Her inngår all personinntekt opptjent på fastlandet på ordinære poster, inntekter i lønnstrekkordningen er medtatt som en ren opplysningspost, uten retteadgang for skattyter. Alminnelig inntekt inneholder alt som er innrapportert fra tredjepart, enten det skal beskattes på fastlandet eller Svalbard. Dette er det ikke mulig å skille fra hverandre på forhånd. Det eneste man i dag holder atskilt er underskudd til fremføring fra tidligere år, som er splittet i hhv. et underskudd på fastlandet og et på Svalbard. På formuesiden inntas på samme måte all formue, her er kun eiendommer spesifisert på forhånd. Skattyter skal opplyse om spesifikke forhold av betydning for fordeling av inntekt og formue, samt fastsettelse av grunnlag for Svalbard og fastlandet, på selvangivelsen for bosatte på Svalbard. Når selvangivelsen er mottatt foretar skattekontoret en manuell fordeling av inntekter, fradrag og formue.

Dersom skattyter skal selvfastsette skattegrunnlagene sine fullt ut, innebærer det at skattyter selv må fordele for å komme frem til to forskjellige grunnlag, i praksis må dette skje ved at arbeidsgiver innrapporterer opplysninger i to skattemeldinger. Dette innebærer at arbeidsgiver må skille ut forhold som gjelder Svalbard, og rapportere dette særskilt i egen innsending. En slik ordning er ikke i tråd med formålet bak utvidelsen av a-opplysningsloven til å omfatte Svalbard, Jan Mayen og bilandene.

Kontrollen av lønnstrekkordningen etter svalbardskatteloven § 4-6 blir foretatt på bakgrunn av arbeidsgivers samlede innrapportering per år. Sistnevnte kontroll kan ikke gjennomføres før all trekkpliktig inntekt er innrapportert fordi samlet årlig inntekt over 12G skal skattlegges med en høyere sats jf. svalbardskatteloven § 3-2 annet punkt.

Lovens kapittel 16 Ikrafttredelser og endringer i andre lover

Skattebetalingsloven

Forhåndsligning

Forhåndsligning faller ut som begrep og erstattes av begrepet tidlig fastsetting. Til begrepet forhåndsligning etter ligningsloven § 8-10 knyttes i dag forhåndsavregning på betalingsiden, jf. skattebetalingsforskriften § 7-4-1. Det antas som nærliggende at en da bør velge tidlig avregning som erstatning for begrepet forhåndsavregning ved det videre arbeid med forskriftsverket.



Utsatt iverksetting

Utsatt iverksetting etter skatteforvaltningsloven § 14-11 vil også bety endring i bestemmelsen om ubetinget betalingsplikt i skattebetalingsloven § 10-1 første ledd, og det vises til endringsforslaget for denne ved utkastet til nytt annet punktum i bestemmelsen. Det bemerkes at det forekommer en feilskrift i den nye setningen, som må rettes opp.

Vi finner det riktig og nødvendig at det påløper avsavnsrenter etter skattebetalingsloven § 11-2 for den del av vedtaket som opprettholdes etter endelig klagebehandling og/ eller domstolsprøving, og at den blir å beregne fra opprinnelig ordinært forfall. Det vises for så vidt til den parallell en har i gjeldende skattebetalingsforskriften § 11-7-3 med hensyn til ilegging av renter etter domstolsprøving.

Artistskatteloven

I høringsnotatet er artistskatteloven omtalt en rekke steder, mest utførlig i punkt 14.9.1.2 hvor det framgår at bestemmelsene om meldeplikt og trekkplikt i artistskatteloven §§ 6 og 8 foreslås flyttet til en ny skatteforvaltningslov § 8-8. Dette forslaget og de øvrige endringene som knytter seg til artistskatteloven er ikke ment å endre på praksis eller medføre andre realitetsendringer.

I utkastet § 8-8 tredje punktum videreføres bestemmelsen i artistskatteloven § 8 annet ledd i en litt endret form. Meldeplikten i utkastet § 8-8 viser til den trekkpliktige etter artistskatteloven § 7. I praksis er det tilfeller hvor en arrangør benytter seg av mellommenn ved engasjering av artist, f.eks. formidlingsbyrå eller agent i Norge, og det kan da oppstå tvil om hvem som er den trekkpliktige.

Skattekontoret for utenlandssaker har gitt tilbakemelding om at det med fordel kan gjøres en presisering i forbindelse med endring av artistskatteloven som følge av ny skatteforvaltningslov, slik at det fremgår at alle ledd er solidarisk ansvarlige for trekkplikten i tilfeller hvor det er ett eller flere ledd mellom arrangør og artist.

Folketrygdloven

Nedsettelse av pensjonsgivende inntekt

Folketrygdloven § 3-15, fjerde ledd, jf. forskrift til folketrygdloven av 18. desember 1997 nr. 1408, er ikke foreslått endret. Det fremkommer her at nedsettelse av pensjonsgivende inntekt foretas tre år etter at utligningsåret er utløpt. Etter direktoratets oppfatning kan det stilles spørsmål ved hvilket tidspunkt som er utgangspunkt for fristberegningen etter skatteforvaltningsloven.

A-opplysningsloven

Etter vår vurdering må det tas inn en henvisning til skatteforvaltningsloven § 8-6 skattemelding for



arbeidsgiveravgift i a-opplysningsloven 3 første ledd bokstav a. Det samme gjelder for skatteforvaltningsloven § 8-8 første ledd, opplysninger om foretatt lønnstrekk som etter gjeldende rett fremgår av svalbardskatteloven § 5-2.

Økonomiske og administrative konsekvenser

I tillegg til de forhold som departementet selv nevner i høringens punkt 22, ser Skattedirektoratet etter en gjennomgang at nesten alle våre systemer innen skatt- og avgiftsområdet vil bli berørt av de foreslåtte endringene. Samlet sett vil arbeidet med systemendringer bli ganske omfattende.

Med hilsen

Jan M. Magnus
Direktør
Rettsavdelingen
Skattedirektoratet

Anita Grini

Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer